

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Section Gestion comptable publique n° 16-0006

NOR : FCPE1609829J

Instruction du 1^{er} avril 2016

INSTRUCTION COMPTABLE COMMUNE

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

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

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

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

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

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
Fascicule n° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (CF. NORME 1).....	4
Fascicule n° 2 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHARGES (CF. NORME 2).....	10
Fascicule n° 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PRODUITS (CF. NORME 4).....	40
Fascicule n° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES..... (CF. NORME 5).....	67
Fascicule n° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF NORME 6) ..	88
Fascicule n° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES..... (CF. NORME 7).....	103
Fascicule n° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8).....	117
Fascicule n° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT..... (CF. NORME 9).....	146
Fascicule n° 10 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE..... (CF. NORME 10).....	186
Fascicule n° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12).....	196
Fascicule n° 14 : CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS (CF. NORME 14).....	226
Fascicule n° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS..... (CF. NORME 17).....	245
Fascicule n° 19 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME (CF. NORME 19).....	253
Fascicule n° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20).....	281
LEXIQUE : OBJETS DE GESTION.....	297

INTRODUCTION

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

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

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

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

Dans cette première version de l'instruction, quatorze fascicules sont annexés, correspondant chacun à une norme, et ont fait l'objet d'une publication. Par ailleurs, un lexique récapitule les différents objets de gestion applicables à partir du 1^{er} janvier 2016.

Une seconde instruction, relative aux cinq derniers fascicules, sera publiée au cours du second semestre 2016.

Le référentiel comptable unique se substituera aux instructions codificatrices suivantes :

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

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

LE CHEF DU SERVICE COMPTABLE DE L'ÉTAT

FRANÇOIS TANGUY

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

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

Fascicule n° 1 : MODALITÉS DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS (CF. NORME 1)

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

Ce fascicule comporte 2 annexes :

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

SECTION 1 : LE BILAN

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

1. A l'actif

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

2. Au passif

Les trois lignes rajoutées sont :

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

3. Commentaires sur des postes particuliers

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

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

SECTION 2 : LE COMPTE DE RESULTAT

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

1. Au niveau des charges

La ligne "Engagements à réaliser sur fonds dédiés (Fondations)" a été ajoutée.

2. Au niveau des produits

La ligne "Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (Fondations)" a été ajoutée.

3. Commentaires sur des postes particuliers

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

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

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

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

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

- Produits de la fiscalité affectée : Des propositions de comptes sont précisées dans la maquette, elles seront à modifier/enrichir via le paramétrage fixé par l'entité.
- Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public : Dans le cadre d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, le concessionnaire peut être amené à reverser certaines sommes à l'organisme concédant, celui-ci enregistrera alors ces produits dans le compte de classe 7 approprié, il n'existe pas de compte dédié pour ce cas de figure, l'organisme est libre dans l'imputation comptable du produit.

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

SECTION 3 : L'ANNEXE

Cette partie ne traite pas des comptes de classe 8, même si ceux-ci sont exclusivement employés dans l'annexe. 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.

La suite de cette section consacrée à l'annexe fera l'objet d'un développement ultérieur.

Système de base
MODÈLE DE BILAN

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

Système de base
MODÈLE DE BILAN

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

Système de base
MODÈLE DE COMPTE DE RESULTAT

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

Système de base
MODÈLE DE COMPTE DE RESULTAT

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

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.³

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 » .

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.

³ le seuil fiscal, 500 euros unitaire hors taxes, a été retenu sauf pour les EPSCP et les CROUS pour lesquels le seuil a été porté à 800 euros unitaire hors taxes

COMPTE 60. ACHATS ET VARIATIONS DE STOCKS

Le compte 60 se subdivise comme suit :

60 – ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Technique comptable

A la certification du service fait

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

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

Crédit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

A l'émission de la demande paiement

Débit 408 « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur facture non parvenue »

Lors de la mise en paiement

Débit 401 « Fournisseurs »

Crédit compte de disponibilités

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

COMPTE 601. ACHATS STOCKÉS - MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES

Le compte 601 présente les subdivisions suivantes :

601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures

6011 - Matière A

6012 - Matière B

6017 - Fournitures A, B, C

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

6011 - Terrains (subdivisé comme le compte 311)

6012 - Constructions

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

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

Spécificité des établissements publics fonciers

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

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

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

COMPTE 602. ACHATS STOCKÉS - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Le compte 602 présente les subdivisions suivantes :

6021. Matières consommables

6022. Fournitures consommables

60221. Combustibles

60222. Produits d'entretien

60223. Fournitures d'atelier et d'usine

60224. Fournitures de magasin

60225. Fournitures de bureau

60228. Autres fournitures consommables

6026. Emballages

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

60261 . Emballages perdus

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

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

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

60265 . Emballages récupérables non identifiables

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

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

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

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

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

COMPTE 603. VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS ET MARCHANDISES)

Le compte 603 présente les subdivisions suivantes :

6031. Variation des stocks de matière première et fournitures (à subdiviser comme le 601)

6032. Variation des stocks des autres approvisionnements (à subdiviser comme le 602)

6037. Variation des stocks de marchandises (à subdiviser comme le 607)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Technique comptable de l'inventaire intermittent :

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

Annulation du stock initial

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

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

Constatation du stock final

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

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

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

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

Technique comptable (cas de l'inventaire intermittent)

A 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)

Le compte 604 présente les subdivisions suivantes :

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

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

60412. Études sur constructions

60413. Levés topographiques généraux

6042. Mise en état des sols

60421. Frais de démolition

60422. Frais de sondage

60425. Frais de géomètre

60428. Autres travaux de mise en état des sols

6044. Frais annexes

60441. Promotion

60442. Frais de commercialisation

60443. Frais divers

6048. Contribution financière aux équipements publics

Spécificité des établissements publics fonciers

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

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

Le compte 605 présente les subdivisions suivantes :

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

Spécificité des établissements publics fonciers

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

COMPTE 606. ACHATS NON STOCKES DE MATIERES ET FOURNITURES

Le compte 606 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande paiement

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

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 401 « Fournisseurs »
Crédit 5X « Disponibilités »

COMPTE 607. ACHATS DE MARCHANDISES

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

COMPTE 608. FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

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

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

COMPTE 609. RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS

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

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

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

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

Prise en charge de l'avoir reçu postérieurement

Débit 40 « Fournisseurs », pour le montant TTC

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

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

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

COMPTE 61. ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS

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

COMPTE 611. SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

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

COMPTE 612. REDEVANCES DE CRÉDIT-BAIL

6122. Crédit-bail mobilier

6125. Crédit-bail immobilier

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

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

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

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

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

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

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

COMPTE 613. LOCATIONS

Le compte 613 présente les subdivisions suivantes :

6132. Locations immobilières

6134. Locations d'animaux

6135. Locations mobilières

6136. Malis sur emballages restitués

6138. Autres locations

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

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

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

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

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

COMPTE 614. CHARGES LOCATIVES ET DE COPROPRIÉTÉ

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

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

COMPTE 615. ENTRETIEN ET DE RÉPARATIONS

Le compte 615 présente les subdivisions suivantes :

- 6152. Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
- 6155. Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
- 6156. Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)

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

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

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

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

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

COMPTE 616. PRIMES D'ASSURANCE

Le compte 616 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

Le compte 616 comporte les subdivisions suivantes :

- Le compte 6161 « Multirisques » qui enregistre les primes des contrats d'assurance « multirisques » permettant de garantir contre un certain nombre de risques (incendie, vandalisme, dégâts des eaux, vol, tempête, etc.) ;
- Le compte 6162 « Assurance obligatoire - Dommage construction » qui enregistre les primes des contrats d'assurance obligatoire dommage - construction ;
- Le compte 6163 « Assurance transport » qui enregistre les primes des contrats de couverture des véhicules nécessaires à l'activité de l'organisme ;
- Le compte 6164 « Risques d'exploitation » qui enregistre les primes d'assurance risques d'exploitation. Lorsqu'un sinistre survient, l'organisme comptabilise en charges les coûts indispensables au maintien de l'activité (et qui seront couverts par l'indemnité d'assurance) ;
- Le compte 6168 « Autres assurances » qui comptabilise les primes liées à des contrats globaux d'assurance (multirisques, responsabilité civile, matériels, personnel).

COMPTE 617. ÉTUDES ET RECHERCHES

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

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

COMPTE 618. DIVERS

Le compte 618 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

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

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 62. AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

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

COMPTE 621. PERSONNEL EXTÉRIEUR À L'ÉTABLISSEMENT

Le compte 621 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

COMPTE 622. RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES

Le compte 622 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien non immobilisé dans l'organisme sont comptabilisés en charges au compte 622. En revanche, s'ils sont liés à l'acquisition d'une immobilisation, ils sont immobilisés⁴.

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

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

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

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

COMPTE 623. PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

Le compte 623 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

⁴ Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent, sur option, comptabiliser ces frais accessoires en charges.

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

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

COMPTE 624. TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DU PERSONNEL

Le compte 624 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

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

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

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

COMPTE 625. DÉPLACEMENTS, MISSIONS ET RÉCEPTIONS

Le compte 625 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

En conséquence :

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

COMPTE 626. FRAIS POSTAUX ET FRAIS DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

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

COMPTE 627. SERVICES BANCAIRES ET ASSIMILÉS

Le compte 627 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

6276. Locations de coffres

6278. Autres frais et commissions

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

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

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

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

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

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

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

Technique comptable

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

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

Crédit 791 Transfert de charges de gestion

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts ».

COMPTE 628. DIVERS

Le compte 628 présente les subdivisions suivantes :

6281. Concours divers

6283. Formation continue du personnel de l'établissement

6284. Frais de recrutement du personnel

6285. Prestations extérieures de gardiennage

6286. Prestations extérieures de nettoyage

6287. Prestations extérieures d'informatique

6288. Autres prestations extérieures diverses

62881. Participation au service commun

62885. Facturation des payes à façon

62888. Autres - divers

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

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

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

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

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

Technique comptable (voir compte 609)

COMPTE 63. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

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

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

Technique comptable

Prise en charge de la demande de paiement

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

Mise en paiement de la demande de paiement

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

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

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

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

Le compte 631 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

Technique comptable

A la clôture de l'exercice, si l'organisme prévoit de verser le montant directement à l'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 collectivités publiques - charges à payer ».

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

COMPTE 632. CHARGES FISCALES SUR CONGES A PAYER

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

Technique comptable

Débit 632 « Charges fiscales sur congés à payer »

Crédit 4482 « Charges fiscales sur congés à payer »

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

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

Le compte 633 présente les subdivisions suivantes :

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

Les organismes peuvent s'acquitter de leurs obligations :

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

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

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

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

COMPTE 634. TAXES SPECIFIQUES SUR LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT

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

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

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

Le compte 635 présente les subdivisions suivantes :

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

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

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

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

Le compte 637 présente les subdivisions suivantes :

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

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

COMPTE 64. CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées :

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

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

COMPTE 641. REMUNERATION DU PERSONNEL

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

Le compte 641 présente les subdivisions suivantes :

- 6411. Traitements, salaires et appointements
- 6412. Congé payé du personnel
- 6413. Primes et gratifications
- 6414. Indemnités et avantages divers
- 6415. Supplément familial
- 6418. Autres rémunérations du personnel

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

Technique comptable

Enregistrement des avances et acomptes sur salaires

Débit 425 « Personnel – Avances et acomptes »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Enregistrement des rémunérations brutes

Débit 6411 « Traitements, salaires et appointements »

Débit 6412 « Congé payé du personnel »

Débit 6413 « Primes et gratifications »

Débit 6414 « Indemnités et avantages divers »

Débit 6415 « Supplément familial »

Crédit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Enregistrement des retenues sur salaires

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

.....Crédit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Crédit 425 « Personnel - Avances et acomptes »

Crédit 427 « Personnel - Oppositions »

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

Enregistrement des cotisations patronales

Débit 6451 « Cotisations d'assurance maladie »

Débit 6452 « Cotisations aux mutuelles »

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

Débit 6454 « Cotisations à Pôle emploi »

Débit 6458 « Cotisations aux autres organismes sociaux »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 437 « Autres organismes sociaux »

Règlement du montant net à payer

Débit 421 « Personnel-Rémunérations dues »

Crédit 5 Compte de disponibilités

Règlement de la dette envers les organismes sociaux

Débit 431 « Sécurité sociale »

Débit 437 « Autres organismes sociaux »

Crédit 5 Compte de disponibilités

COMPTE 645. CHARGES DE SECURITE SOCIALE ET DE PREVOYANCE

Le compte 645 présente les subdivisions suivantes :

6451. Cotisations d'assurance maladie

6452. Cotisations aux mutuelles

6453. Cotisations aux caisses de retraites et de pensions

64531. Pensions civiles et militaires

645311. Pensions civiles (cotisations pour le cas pensions)

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

645312 . Pensions militaires (cotisations pour le cas pensions)

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

64532. CNRACL

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

64533. MSA

64534. CNAV

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

64535. Caisses de retraite complémentaire

645351. RAFP

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

645352. IRCANTEC

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

645358. Autres**6454. Cotisations à Pôle Emploi**

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

6455. Charges sociales sur congés à payer**6456. Cotisations liées au risque invalidité****6458. Cotisations aux autres organismes sociaux****COMPTE 647. AUTRES CHARGES SOCIALES**

Le compte 647 présente les subdivisions suivantes :

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

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

COMPTE 648. AUTRES CHARGES DE PERSONNEL

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

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

Technique comptable**Comptabilisation à la clôture de l'exercice**

Selon l'approche comptable

Débit 648 « Autres charges de personnel »

Crédit 4286 « Autres charges de personnel à payer »

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

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »

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

Débit 4286 « Autres charges de personnel à payer »

Crédit 648 « Autres charges de personnel »

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

Débit 4386 « Organismes sociaux – autres charges à payer »

Crédit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Comptabilisation en N+1

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

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

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

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

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

Débit 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance »

Crédit 431 « Sécurité sociale »

Païement de la CSG/CRDS et du forfait social

Débit 431 « Sécurité sociale »

Crédit 5 Compte de disponibilités

L'intéressement est payé aux personnels

Débit 421 « Personnel – rémunérations dues »

Crédit 5 Compte de disponibilités

COMPTE 649. PRODUITS D'IMPOT CICE

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

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

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

Débit 444 « Impôt sur les 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

Le compte 651 présente les subdivisions suivantes :

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

6516. Droits d'auteurs et de reproduction

6518. Autres droits et valeurs similaires

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

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

COMPTE 652. CONTRÔLE BUDGETAIRE, ECONOMIQUE ET FINANCIER

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

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

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

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

COMPTE 653. CONSEILS ET 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 contre partie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

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

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

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

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

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

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

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

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

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 491 « Provisions pour dépréciation des comptes de clients »

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

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

Ce compte enregistre à son débit :

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

Technique comptable

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

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

Crédit 458 « Opérations faites en commun et en GIE »

COMPTE 656. VALEURS COMPTABLES DES ÉLÉMENTS D'ACTIFS CÉDÉS

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

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

Technique comptable

Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

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

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

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

Crédit du compte d'immobilisation concerné

Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

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

Reprise des éventuelles dépréciations

Débit 29 « Dépréciation des immobilisations »

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

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

Débit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »⁵

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

Sortie du financement du bilan

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

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

COMPTE 657. CHARGES SPÉCIFIQUES

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

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

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

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

COMPTE 658. DIVERSES AUTRES CHARGES

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

Ce compte se subdivise de la manière suivante.

6581. Pénalités

65811. Pénalités sur contrats ou conventions

65812. Pénalités, amendes fiscales ou pénales

6582. Frais d'élection aux chambres d'agriculture (*chambres d'agriculture et leur assemblée permanente*)

6583. Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs

6584. Déficits ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse

65841. Principal

65848. Intérêts

6585. Dons, libéralités

6588. Autres charges diverses

COMPTE 65811. PENALITES SUR CONTRATS OU CONVENTIONS

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

- les pénalités supportées par l'organisme lorsque dans le cadre d'une prestation effectuée ou d'une vente réalisée, il subit une réduction sur le prix pour inobservation des délais ou des spécifications prévus au contrat ;

- les sanctions pour défaut de paiement dans les délais (intérêts moratoires, indemnité forfaitaire).

⁵ L'ensemble des modalités comptables relatives aux financements externes de l'actif est indiqué dans l'instruction du 31 janvier 2013.

COMPTE 65812. PENALITES, AMENDES FISCALES OU PENALES

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

Spécificité des chambres d'agriculture

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

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

COMPTE 6583. CHARGES DE GESTION PROVENANT DE L'ANNULATION DE TITRES DE RECETTES DES EXERCICES 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 la norme 14 et donc du champ d'application de l'instruction BOFIP-GCP-14-0004 du 25 février 2014 relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

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

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

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

Technique comptable

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

Exercice N (pour mémoire)

Débit 41x « Clients »

Crédit subdivision intéressée de la classe 7

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

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

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

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

Exercice N (pour mémoire)

Débit 41 « Clients »

Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Débit classe 5

Crédit 41 « Clients »

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de 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 4664 « Excédents de versements à rembourser »

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

65841. Principal

65848. Intérêts

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

COMPTE 6585. DONS, LIBÉRALITÉS

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

COMPTE 6588. AUTRES CHARGES DIVERSES

Ce compte enregistre les charges diverses de gestion courante.

COMPTE 66. CHARGES FINANCIÈRES

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

66 - CHARGES FINANCIÈRES

661 - Charges d'intérêts

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

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

COMPTE 661. CHARGES D'INTÉRÊTS

Le compte 661 présente les subdivisions suivantes :

6611. Intérêts des emprunts et des dettes

66116. Intérêts des emprunts et des dettes assimilées

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

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

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

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

6618. Autres charges d'intérêts

66181. Intérêts des dettes commerciales

66188. Intérêts des dettes diverses

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

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

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

Spécificité des EPAVN des ESCP des EPF et des EPIC et des EPLEFPA.**COMPTE 664 PERTES SUR CRÉANCES LIÉES A DES PARTICIPATIONS**

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

Technique comptable

Débit 664 « Pertes sur créances liées à des participations »

Crédit 267 « Créances rattachées à des participations »

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

COMPTE 665. 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

Les pertes de change sont réalisées lors des transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger. En effet, quand il vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (dans une devise autre que l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Ce risque peut être au désavantage de l'organisme ; il subit alors une perte de change qui constitue une charge financière comptabilisée au compte 666 « Pertes de change ». 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 » (cf. la norme n°4 « Les produits »).

Le compte 666 est débité :

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

Ces charges sont des pertes de change à enregistrer au débit du compte 666 lors du paiement ou de l'encaissement.

Technique comptable

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

Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 666 « Pertes de change », pour le montant de la perte constatée

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

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

Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Débit 666 « Pertes de change », pour le montant de la perte constatée

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

Technique comptable

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

1. A la réception de la facture

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 1 092,20 €
 Crédit 40x « Fournisseurs » pour 1 092,20 €

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

Débit 40x « Fournisseurs » pour 1 092,20 €
 Débit 666 « Perte de change » pour 327,80 €
 Crédit classe 5 pour 1 420 €

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

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

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

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

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

Technique comptable**1. Achats des actions**

Débit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »
 Crédit 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement »

2. Cessions d'actions

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture, une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »

En cas de cession, il convient de reprendre la **dépréciation** selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590
 Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

COMPTE 668. AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

Le compte 668 présente les subdivisions suivantes :

- 6683. Charges financières provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
- 6685. Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances
- 6688. Autres charges financières

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

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

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX DEPRECIATIONS ET AUX PROVISIONS

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

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir

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

6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

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

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

6845 - Amortissements dérogatoires

6848 - Autres provisions réglementées

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

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

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

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

6868 - Autres

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

6894- Engagements à réaliser sur subventions dédiées

6895- Engagements à réaliser sur dons manuels dédiés

6897- Engagement à réaliser sur legs et donations dédiés

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

- celles qui relèvent des charges de fonctionnement (compte 681),
- celles qui constituent des charges financières (compte 686).

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

LES AMORTISSEMENTS

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

LES PROVISIONS

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

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

Le compte 681 comporte des subdivisions suivantes :

6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

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

6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

6816. Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

6817. Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants

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

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

COMPTE 6811. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

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

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

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

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

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

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

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

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

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

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

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

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

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

COMPTE 6817. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES ACTIFS CIRCULANTS

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

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

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

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

Technique comptable**En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation**

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

Crédit 4911 « Clients divers »

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

Débit 4911 « Clients divers »

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

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

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

COMPTE 684. DOTATIONS AUX PROVISIONS REGLEMENTEES

Le compte 684 « comporte des subdivisions suivantes :

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

6848. Autres provisions réglementées

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

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

Le compte 686 comporte les subdivisions suivantes :

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

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

6865. Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866. Dotations aux dépréciations des éléments financiers

6868. Autres

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

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

COMPTE 6865. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES FINANCIERS

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

COMPTE 6866. DOTATIONS AUX PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES ÉLÉMENTS FINANCIERS

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

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

Spécificité des fondations universitaires.**689. Engagements à réaliser sur ressources affectées**

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

6894. Engagements à réaliser sur subventions attribuées

6895. Engagements à réaliser sur dons manuels affectés

6897. Engagements à réaliser sur legs et donations affectées

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

COMPTE 69. IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

Le compte 69 présente les subdivisions suivantes :

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

695. Impôts sur les bénéfices

699. Produits - report en arrière des déficits

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

COMPTE 691. PARTICIPATION DES SALAIRES AUX RESULTATS

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

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

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

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

COMPTE 695. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

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

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

Technique comptable**Constatation de l'impôt dû à l'État**

Débit 695 « Impôt sur les bénéfices »

Crédit 444 « État - Impôt sur les bénéfices »

Règlement au Trésor

Débit 444 « État - Impôt sur les bénéfices »

Crédit 5 Compte de disponibilités »

COMPTE 699. PRODUITS – REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS

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

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

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

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État -Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

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

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

Crédit 4441 « État -Créance de carry back »

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

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

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État -Créance de carry back. »

Fascicule n° 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PRODUITS (CF. NORME 4)

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

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable (le critère de rattachement des produits à l'exercice est précisé, pour chaque catégorie de produit, dans la norme n°4 « Les produits »). A l'inventaire, les produits (imputables aux comptes de racine 70, 74, 75, et 76) concernant l'exercice et pour lesquels un titre n'a pas encore été établi par l'organisme sont portés au crédit du compte de classe 7 concerné par le débit des comptes de rattachement, soit le compte 418x « Clients – Produits non encore facturés », ou 428.7x « Personnel - Produits à recevoir », ou 438.7 « Sécurité sociale et autres organismes sociaux - Produits à recevoir », ou 448.7x « État et autres collectivités publiques – Produits à recevoir », ou 468.7 « Divers – Produits à recevoir ».

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

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

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

Il comprend par ailleurs deux annexes :

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

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

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

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

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

Le compte 70 se subdivise comme suit :

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

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

Technique comptable

1. Lors de la vente

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

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

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

2. A l'encaissement

Débit classe 5, pour le montant TTC

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

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

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

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

Pour aller plus loin

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

COMPTE 707. VENTES DE MARCHANDISES

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

COMPTE 708. PRODUITS DES ACTIVITÉS ANNEXES

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

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

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

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

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

Les rabais, remises et ristournes (couramment appelés RRR) sont des réductions à caractère commercial octroyées par l'organisme, après accord du conseil d'administration ou du directeur s'il en a 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 et comptes rattachés », pour le montant TTC

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

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

2. À la comptabilisation des RRR

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement », pour le montant de la réduction accordée

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

Crédit 419x « Clients et étudiants créditeurs », pour le montant TTC

L'avoir ainsi comptabilisé viendra en déduction d'une facture client ultérieure.

Spécificité des Établissements publics fonciers (EPF)

Dans la comptabilité des établissements publics fonciers, les subdivisions des comptes 701 à 706 sont spécifiques :

701. Ventes de terrains

7011. Réserves foncières

7012. Portage foncier

7013. Actions en prestations

7014. Autres

702. Ventes d'immeubles construits

704. Travaux

7041. Réserves foncières

7042. Portage foncier

7043. Actions en prestations

7044. Autres

705. Études

7051. Réserves foncières

7052. Portage foncier

7053. Actions en prestations

7054. Autres

706. Prestations de services

7061. Produits d'actualisation foncière

7062. Produits d'ingénierie foncière

7063. Prestations d'actions de services

7064. Rémunération des opérations sous mandat

Le compte 701 « Ventes de terrains » enregistre le prix de cession des terrains suivis en comptabilité de stocks.

Le compte 706 « Prestations de services » retrace le produit des prestations de services rendues par l'établissement. Il intègre notamment la rémunération de l'établissement afférente :

- au portage foncier (produits d'actualisation et d'ingénierie foncières),
- aux actions en prestations,
- aux opérations sous mandat.

Ces notions sont définies dans le fascicule dédié à la norme n°8 « Les stocks ».

COMPTE 71. PRODUCTION STOCKEE

Le compte 71 se subdivise comme suit :

713. VARIATION DES STOCKS (EN-COURS DE PRODUCTION, PRODUITS, BIENS VIVANTS NON IMMOBILISÉS)

- 7130. Variation des animaux et végétaux
 - 71301. Animaux
 - 71302. Végétaux
- 7133. Variation des en-cours de production de biens
- 7134. Variation des en-cours de production de services
 - 71341. Études en cours
 - 71345. Prestations de services en cours
- 7135. Variation des stocks de produits
 - 71351. Produits intermédiaires
 - 71355. Produits finis
 - 71358. Produits résiduels

Les stocks relatifs aux animaux, aux végétaux, aux biens et services fabriqués ou en cours de fabrication ne sont pas portés directement au compte de résultat. La différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture constitue la production stockée (ou le déstockage si le solde du compte 71 est débiteur). Cette variation de la production est comprise au compte de résultat dans les produits de l'exercice. En d'autres termes, les soldes des subdivisions du compte 71 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations. Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la valeur de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 « Production stockée » représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice ; il peut être créditeur ou débiteur.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes de stocks suivants :

- 30. Animaux et végétaux
- 33. En-cours de production de biens
- 34. En-cours de production de services
- 35. Stocks de produits

Pour la comptabilisation de ces stocks, deux méthodes coexistent : l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent (celui-ci étant à privilégier).

- Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de comptabilité générale, les comptes 30 à 35 fonctionnent au cours de l'exercice comme des comptes de magasin : ils sont débités des entrées en stock par le crédit respectif des comptes 7130 à 7135 et crédités des sorties par les débits de ces mêmes comptes.
- Si l'inventaire intermittent est la méthode retenue par l'organisme, seules deux écritures sont comptabilisées à la clôture de l'exercice : l'annulation du stock initial par le débit d'une subdivision du compte 71 « Production stockée » et la constatation du stock final (déterminé grâce au recensement physique des existants) par le crédit de cette même subdivision.

Technique comptable (cas de l'inventaire intermittent)

A la clôture de l'exercice, le stock de produits finis s'élève à 10 articles. Le stock initial de ces mêmes produits constaté à l'ouverture de l'exercice était de 20 articles. Les articles sont évalués à leur coût de production, soit 1.000 € l'unité (hypothèse d'un coût de production inchangé entre N et N-1).

1. Annulation du stock initial

Débit 713.55 « Variation des stocks de produits finis » pour 20.000 €
 Crédit 355 « Stocks de produits finis » pour 20.000 €

2. Constatation du stock final

Débit 355 « Stocks de produits finis » pour 10.000 €
 Crédit 713.55 « Variation des stocks de produits finis » pour 10.000 €

Les schémas d'écritures relatifs aux comptes de stocks sont repris dans le fascicule dédié à la norme n°8 « Les stocks ».

COMPTE 72. PRODUCTION IMMOBILISEE

Le compte 72 se subdivise comme suit :

- 721. Immobilisations incorporelles
- 722. Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 725. Immobilisations corporelles (biens vivants)

Ce compte enregistre le coût des travaux faits par l'organisme pour lui-même. Il est crédité soit :

- par le débit du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme au fur et à mesure de la progression des travaux,
- directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés, si l'inscription au compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Technique comptable

Au fur et à mesure de la progression des travaux

Débit subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours », du coût de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'organisme
Crédit 72 « Production immobilisée »

Ou, directement aux comptes d'immobilisations concernés

Débit subdivision intéressée des comptes 20, 21 ou 25
Crédit 72 « Production immobilisée »

Pour les organismes imposables à la TVA, le transfert du compte 23 en compte 20, 21 ou 25 lors de l'achèvement de l'immobilisation peut présenter des incidences fiscales. En effet, les travaux faits par l'organisme pour lui-même peuvent donner lieu à liquidation de TVA. Il s'agit du régime fiscal de la livraison à soi-même (LASM) ; en effet lors d'une opération de LASM, l'organisme est à la fois considéré comme fournisseur et acquéreur du bien ou du service. (cf. les fascicules relatifs aux normes n°5 « Les immobilisations incorporelles » et n°6 « Les immobilisations corporelles »).

COMPTE 73. TAXE SPECIALE D'EQUIPEMENT

Spécificité des Établissements publics fonciers (EPF)

Le compte 73 « Taxe spéciale d'équipement » est exclusivement réservé aux établissements publics fonciers afin de leur permettre de constater le montant de la taxe spéciale d'équipement voté par le conseil d'administration pour l'exercice, augmenté le cas échéant des rôles supplémentaires.

COMPTE 74. SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Les subventions de fonctionnement sont les financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateurs de l'État – chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de leur compétence directe, qui leur ont été confiées et dont elles assurent le pilotage ;
- les autres subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance des collectivités, des organismes publics et organismes internationaux (collectivités territoriales, Union européenne, ...), destinées notamment aux organismes publics non opérateurs ;
- les dons et legs affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

Le critère de rattachement des subventions correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites. Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif. Si l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'organisme bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

Le compte 74 se subdivise comme suit :

741. État

7411. Ministère de tutelle

7412. Autres ministères

7413. Organismes publics agissant pour le compte de l'État

74131. ANR (compte réservé aux EPNA et EPSCP)

741311. ANR – Investissements d'avenir (compte réservé aux EPNA et EPSCP)

741312. ANR – Hors investissements d'avenir (compte réservé aux EPNA et EPSCP)

744. Collectivités publiques, organismes publics et organismes internationaux

7442. Région

7443. Département

7444. Communes et groupements de communes

7445. ASP

74451. Rémunération ASP au titre des contrats aidés

74452. Frais de formation ASP au titre des contrats aidés

74453. Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés

7446. Union européenne

7447. Organismes internationaux

7448. Autres collectivités et organismes publics

74481. Établissement public foncier (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

74482. Contribution des chambres d'agriculture au financement de l'activité de l'APCA, des chambres régionales (compte réservé aux Chambres d'agriculture)

745. Fonds de concours

746. Dons et legs

748. Autres subventions de fonctionnement

7481. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

7482. Remboursements forfaitaires de TVA (compte réservé aux Établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles)

7488. Autres

Dans la comptabilité de l'entité bénéficiaire, les subventions de fonctionnement allouées par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, par exemple dans le cadre des investissements d'avenir, sont comptabilisées aux subdivisions du compte 741.3 « Organismes publics agissant pour le compte de l'État ».

Technique comptable (cas d'une subvention accordée sans conditions)⁶

1. A la notification de l'acte attributif de la subvention

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers », (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur) du montant total de la subvention octroyée

Crédit 74 « Subventions de fonctionnement », du montant total de la subvention octroyée

2. Lors de la réception des fonds

Débit classe 5 pour le montant encaissé (qui peut être un versement partiel de la subvention)

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers », du montant encaissé

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 « Subvention de fonctionnement »

Crédit 487 « Produits constatés d'avance »

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des subventions reçues sont précisées dans l'instruction ad-hoc.

⁶ La technique comptable d'une subvention conditionnée est abordée dans l'instruction relative aux « Subventions reçues ».

COMPTE 745. FONDS DE CONCOURS

Les fonds de concours sont des fonds versés par des personnes physiques ou morales pour concourir avec ceux de l'État à des dépenses d'intérêt public. Ils doivent être utilisés conformément à la volonté de la partie versante. Si ces fonds sont destinés à couvrir des dépenses de fonctionnement (charges), ils sont comptabilisés au compte 745 ; s'ils sont destinés à financer un actif (immobilisations), les modalités comptables à respecter sont exposées dans le fascicule relatif à la norme n°20 « Les financements d'actifs ».

COMPTE 746. DONLS, LEGS, MÉCÉNAT

Le compte 746 enregistre les dons et legs acceptés par l'organe statutairement compétent de l'organisme (en général le conseil d'administration). Y sont également comptabilisées les recettes de mécénat à caractère répétitif (Cf annexe n°2).

COMPTE 75. AUTRES PRODUITS DE GESTION

Le compte 75 se subdivise comme suit :

- 751. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
 - 7511. Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
 - 7516. Droits d'auteur et de reproduction
 - 7518. Autres droits et valeurs similaires
- 752. Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
- 753. Libéralités
- 754. Quote-part d'éléments virés au compte de résultat (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7542. Quote-part des apports virée au compte de résultat (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
- 755. Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
- 756. Produits des cessions d'éléments d'actif
- 757. Produits spécifiques
 - 7571. Taxes affectées
 - 7572. Redevances
 - 7573. Produits d'intervention pour compte propre
 - 75731. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages
 - 75732. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux entreprises
 - 75733. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux collectivités territoriales
 - 75734. Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux autres entités
- 7578. Autres produits spécifiques
- 758. Divers autres produits
 - 7581. Dons manuels non dédiés (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7582. Dons manuels dédiés (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7583. Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs
 - 7584. Contentieux
 - 7585. Legs et donations non dédiés (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7586. Legs et donations dédiés (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7587. Ventes de dons en nature (*compte réservé aux Fondations universitaires*)
 - 7588. Autres produits divers

COMPTE 752. REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTES AUX ACTIVITES DE L'ETABLISSEMENT

Le compte 752 enregistre les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'organisme ; ces revenus doivent être distingués des produits des locations de toute nature qui sont, quant à eux, comptabilisés au compte 708.3 « Locations diverses ».

COMPTE 753. LIBÉRALITÉS

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale, c'est-à-dire non « dédiés » à un projet particulier mais laissés à la disposition de l'organisme pour réaliser sa mission d'intérêt général. Y sont comptabilisées les recettes de mécénat à caractère non répétitif. A contrario, le mécénat répétitif est comptabilisé au compte 746 « Dons et legs ».

Les legs et donations doivent être acceptés par l'organe statutairement compétent (en général le conseil d'administration).

COMPTE 755. QUOTE-PART DE RÉSULTATS SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN (GIE)

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les co-participants des opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt.

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 et en GIE ».

Technique comptable

Débit 458 « Opérations faites en commun et en GIE »

Crédit 755 « Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE) »

COMPTE 756. PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

La cession d'un élément d'actif (hors titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP) entraîne la constatation de deux écritures comptables :

- l'enregistrement du prix de cession des éléments d'actif cédés, au compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif » ;
- la sortie du bien de l'actif, ce point étant traité dans les fascicules relatifs aux normes n°5 « Les immobilisations incorporelles », n°6 « Les immobilisations corporelles » et n°7 « Les immobilisations financières ».

Technique comptable

1. Comptabilisation du prix de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour le prix de cession

2. Encaissement

Débit compte de disponibilités, pour le prix de cession

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable aux cessions :

- de valeurs mobilières de placement (cf. ci-après le commentaire du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », ainsi que le fascicule relatif à la norme n°10 « Les composantes de la trésorerie ») ;
- de titres immobilisés de l'activité de portefeuille – TIAP (cf. fascicule relatif à la norme n°7 « Les immobilisations financières »).

Les TIAP sont des titres destinés par l'entité à l'activité de portefeuille, à savoir l'investissement dans un portefeuille de titres pour en retirer, à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante, ceci, sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

Le compte 756 enregistre le gain net résultant de la vente de TIAP lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 756 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP. Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés » (cf. fascicule relatif à la norme n°2 « Les charges »).

Technique comptable

1. Sortie des TIAP de l'actif

Débit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille », pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

2. Constatation de la cession des TIAP

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession

Crédit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif », pour le prix de cession

3. Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

COMPTE 757. PRODUITS SPÉCIFIQUES

Ce compte enregistre les produits spécifiques à l'activité de l'organisme qui ne peuvent être imputés à un autre compte de produit par nature et qu'il convient de suivre de manière précise pour en permettre un meilleur contrôle. Il peut s'agir par exemple de taxes affectées, de redevances, ...

Dans le cadre des dispositifs d'intervention pour compte propre, les fonds reçus du tiers financeur sont comptabilisés chez l'organisme redistributeur en compte 757.3 « Produits d'intervention pour compte propre » subdivisé selon les catégories de bénéficiaires finaux : ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres entités.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention sont précisées dans l'instruction dédiée.

Spécificité des Chambres d'agriculture

Chaque chambre d'agriculture arrête chaque année, conformément au II de l'article 1604 du code général des impôts, le produit de la taxe pour frais de chambre à recouvrer à son profit. Ce produit est recouvré par la DGFIP puis reversé aux chambres qui le comptabilisent en compte 757 (Le compte de contrepartie est le compte 443.2 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture »).

COMPTE 758.3. PRODUITS DE GESTION PROVENANT DE L'ANNULATION DES DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs » enregistre les opérations d'annulation des demandes de paiement lorsque cette annulation :

- intervient après la clôture de l'exercice concerné,
- et n'est pas due à une erreur se définissant comme une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits (sur ces points, cf. fascicule relatif à la norme n°14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les comptes des organismes »).

Le compte 758.3 s'utilise donc par exemple dans le cas où l'organisme obtient, après la date d'arrêté des comptes, des informations remettant en cause le bien fondé de la dette. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la dette, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

Technique comptable

1. Cas d'une demande de paiement qui n'a pas été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un titre de recette émis par l'ordonnateur

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

2. Cas d'une demande de paiement qui a été payée

Exercice N (pour mémoire)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 40 « Fournisseurs »

puis

Débit 40 « Fournisseurs »

Crédit classe 5

Exercice N+1 : régularisation au vu d'un titre de recette émis par l'ordonnateur

Débit 463 « Autres comptes débiteurs – Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et établissements redevables de l'IS

Ces établissements utilisent le compte 758.3 quel que soit le motif de l'annulation des demandes de paiement des exercices antérieurs, à savoir que cette annulation résulte de la mise en cause du bien fondé de la dette mais également d'erreur de toute autre nature (erreur de calcul, erreur dans l'application des méthodes comptables, ...).

En effet, toutes les opérations doivent être enregistrées au compte de résultat afin de ne pas fausser le résultat comptable, base du résultat fiscal.

COMPTE 7584. CONTENTIEUX

Ce compte enregistre notamment :

- les débits et pénalités perçus sur achats et ventes (ce sont les indemnités conventionnelles perçues par l'organisme en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat),
- les dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices),
- les intérêts issus d'arrêtés de débits,
- les condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes,
- les recouvrements sur créances admises en non-valeur.

COMPTE 7588. AUTRES PRODUITS DIVERS

Ce compte enregistre notamment :

- les dettes atteintes par le prescription quadriennale,
- les bonis provenant de clauses d'indexation,
- les lots,
- les bonis provenant du rachat par l'organisme d'actions et d'obligations émises par lui-même.

COMPTE 76. PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 se subdivise comme suit :

761. Produits de participations

7611. Revenus des titres de participation

7616. Revenus sur autres formes de participation

7617. Revenus des créances rattachées à des participations

762. Produits des autres immobilisations financières

7621. Revenus des titres immobilisés

7624. Revenus des prêts

7627. Revenus des créances immobilisées

763. Revenus des autres créances

7631. Revenus des créances commerciales (*compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles, EPIC, Établissements publics fonciers*)

7638. Revenus sur créances diverses

764. Revenus des valeurs mobilières de placement

765. Escomptes obtenus

766. Gains de change

767. Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

768. Autres produits financiers

7681. Intérêts des comptes financiers débiteurs

7683. Produits financiers provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs

7688. Autres

Sont notamment inscrits en produits financiers : les produits financiers issus des participations, des créances rattachées à des participations, et des autres immobilisations financières, les revenus des valeurs mobilières de placement, les gains de change consécutifs aux opérations faites en devises, les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement (VMP) ainsi que les produits générés par la trésorerie, les instruments financiers et les garanties accordées par l'organisme. Les notions de « participations et créances rattachées » ainsi que les « autres immobilisations financières » sont explicitées dans le fascicule relatif à la norme n°7 « Les immobilisations financières ».

Le critère de rattachement des produits financiers à l'exercice est l'acquisition par l'organisme, prorata temporis, de ces rémunérations financières.

A la date d'échéance du coupon, le compte 76x est crédité du montant du coupon encaissé par le débit d'un compte de disponibilités.

À la clôture de l'exercice, le rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir donne lieu à une écriture de type :

- débit du compte 2678 « Intérêts courus sur créances rattachées à des participations », ou 2688 « Intérêts courus sur créances rattachées à des sociétés en participation », ou 2768 « Intérêts courus sur autres créances immobilisées », ou 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées », ou 5187 « Intérêts courus à percevoir sur comptes banques, établissements financiers et assimilés » ;
- par le crédit de la subdivision intéressée du compte 76x pour le montant des intérêts courus non échus à recevoir par l'organisme au titre de l'exercice clos.

Technique comptable (cas d'intérêts générés par des valeurs mobilières de placement)

1. A la clôture N, constatation des ICNE pour la part des intérêts calculés entre la date d'acquisition des VMP et le 31/12/N

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

2. Au 1^{er}/01/N+1, à la réouverture des comptes, contre-passation de l'écriture relative aux ICNE

Débit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

Crédit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

3. A la date anniversaire de l'acquisition des VMP, encaissement des coupons échus

Débit compte de disponibilités

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement »

COMPTE 761. PRODUITS DE PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les participations et les créances rattachées à des participations. Les participations sont les droits, matérialisés ou non par des titres, que l'organisme détient sur d'autres entités et qui créent un lien durable avec celles-ci. Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation. Constituent également des créances rattachées à des participations les avances consolidables. Les participations et créances rattachées sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 26x « Participations et créances rattachées à des participations » (cf. fascicule dédié à la norme n°7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 762. PRODUITS DES AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Ce compte enregistre les intérêts générés par les autres immobilisations financières que sont les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés.

Les autres immobilisations financières sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 27x « Autres immobilisations financières » (cf. fascicule dédié à la norme n°7 « Les immobilisations financières »).

COMPTE 763. REVENUS DES AUTRES CREANCES

Spécificité des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

COMPTE 7631. Revenus des créances commerciales

Ces catégories d'établissements disposent du compte 7631 « Revenus des créances commerciales ». Un établissement peut accorder à son client un délai de paiement supérieur à celui prévu dans ses conditions générales de vente. Il accorde donc une sorte de « crédit » à son client. Ainsi, le surplus de prix représentant la rémunération de ce service doit être comptabilisé en compte 7631 « Revenus des créances commerciales ».

Les pénalités pour paiement tardif et l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement perçues par l'établissement doivent également être comptabilisées dans ce compte.

COMPTE 7638. Revenus sur créances diverses

Les revenus des autres créances non affectables doivent être enregistrés au crédit du compte 763.8 « Revenus sur créances diverses ».

COMPTE 764. REVENUS DES VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP) sont des titres que l'organisme peut acquérir en vue de réaliser un gain à brève échéance ; ils sont comptabilisés aux comptes de racine 50x « Valeurs mobilières de placement ». Les intérêts générés par ces placements à court terme sont comptabilisés en compte 764 « Revenus de valeurs mobilières de placement ».

La notion de « valeurs mobilières de placement » est exposée dans le fascicule dédié à la norme n°10 « Les composantes de la trésorerie ».

La technique comptable afférente est exposée dans le paragraphe de présentation des comptes de racine 76x.

COMPTE 765. 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.

COMPTE 766. GAINS DE CHANGE

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.

Les gains de change sont réalisés lors des transactions commerciales que connaît l'organisme avec l'étranger. En effet, quand il vend ou achète des biens ou des prestations de services venant de l'étranger (dans une devise autre que l'euro), il est soumis à un risque de variation du cours de la monnaie appelé « taux de change ». Ce risque peut être au désavantage de l'organisme ; il subit alors une perte de change (qui constitue une charge financière comptabilisée en compte 666 « Pertes de change » - cf. fascicule dédié à la norme n°2 « Les charges »).

Néanmoins, la situation peut également varier au bénéfice de l'organisme :

- lors d'un achat à l'étranger : à la date du règlement de la facture par l'organisme, si le cours de la devise étrangère a diminué par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture, le montant de celle-ci, libellée en devises, a également diminué. Par conséquent, lors du règlement en devises, la sortie de trésorerie est moindre que prévue ;
- lors d'une vente à l'étranger : à la date de l'encaissement des fonds par l'organisme, si le cours de la devise étrangère a augmenté par rapport à celui en vigueur lors de la date d'émission de la facture, le montant des fonds encaissés par l'organisme est supérieur à celui prévu.

Ces produits sont des gains de change à enregistrer au crédit du compte 766 lors du paiement (achat à l'étranger) ou de l'encaissement (vente à l'étranger).

Technique comptable

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

Cas d'une facture de marchandises émanant d'un fournisseur américain, montant 1.000 \$ (cours du \$ = 0,7922 €) -
 Contre-valeur en € de la facture : $1.000 \$ \times 0,7922 = 792,20 €$

1. A la réception de la facture

Débit 607 « Achats de marchandises » pour 792,20 €

Crédit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

2. Au paiement de la facture, effectué en dollars, le cours du dollar n'est plus que de 0,75 €.

Contre-valeur en € de la facture : $1.000 \$ \times 0,75 = 750 €$

Le gain de change s'élève donc à : $792,20 - 750 = 42,20 €$

Débit 40 « Fournisseurs » pour 792,20 €

Crédit 766 « Gains de change » pour 42,20 €

Crédit classe 5 pour 750 €

COMPTE 767. PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les organismes peuvent détenir sous certaines conditions des valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP). Ce sont des titres acquis sans que les organismes souhaitent les conserver à long terme ; ils sont assimilés à des liquidités disponibles très rapidement.

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

Le compte 767 enregistre le gain net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une plus-value. Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Si la vente de valeurs mobilières de placement génère une perte, le compte mouvementé est le 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » (cf. fascicule dédié à la norme n°2 « Les charges »).

Le compte 767 est débité de la valeur brute des VMP cédées, cette valeur étant le prix d'acquisition des VMP indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille de VMP. Le compte 767 est ensuite crédité du prix de cession de ces VMP.

Technique comptable**1. Sortie des VMP de l'actif**

Débit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour la valeur d'acquisition des VMP cédées

Crédit 50 « Valeurs mobilières de placement », pour la valeur d'acquisition des VMP cédées

2. Constatation de la cession des VMP

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour le prix de cession

Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement », pour le prix de cession

3. Encaissement du prix de cession

Débit compte de disponibilités

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

Les schémas d'écritures relatifs à la cession de valeurs mobilières de placement sont repris dans le fascicule relatif à la norme n°10 « Les composantes de la trésorerie ».

COMPTE 7681. INTERETS DES COMPTES FINANCIERS DEBITEURS

Ce compte enregistre les intérêts générés par les fonds déposés au Trésor par les organismes dans le cas où ceux-ci ont été expressément autorisés par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget à les placer :

- sur un ou plusieurs comptes à terme ouverts auprès du Trésor,
- sur un compte de placement rémunéré ouvert auprès du Trésor,
- en titres libellés en euros, détenus directement, émis ou garantis par les États membres de l'Union européenne ou les autres États parties à l'accord sur l'Espace économique européen.

Ces dispositions sont issues de l'article n°197 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La souscription de ces produits est régie par la note de service du 17 mai 2013 relative aux conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

COMPTE 768.3. PRODUITS FINANCIERS PROVENANT DE L'ANNULATION DE DEMANDES DE PAIEMENT DES EXERCICES ANTÉRIEURS

Le compte 768.3 enregistre les produits provenant de l'annulation de demandes de paiement de charges financières des exercices antérieurs.

Les commentaires et la technique comptable afférents au compte 768.3 sont identiques à ceux du compte 758.3 « Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs ».

COMPTE 78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS

Le compte 78 se subdivise comme suit :

781. Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions – Produits de fonctionnement

7811. Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

7817. Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

784. Reprises sur provisions réglementées (compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)

7845. Amortissements dérogatoires (compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)

7846. Provision spéciale de réévaluation (compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)

7847. Plus-values réinvesties (compte réservé aux Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)

7848. Autres provisions réglementées (compte réservé aux Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et Établissements publics fonciers (EPF)

786. Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers

7863. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7865. Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

7866. Reprises sur dépréciations des éléments financiers

7868. Autres

789. Report des ressources non utilisées des exercices antérieurs (compte réservé aux Fondations universitaires)

7894. Report des ressources non utilisées sur subventions dédiées (compte réservé aux Fondations universitaires)

7895. Report des ressources non utilisées sur dons manuels dédiés (compte réservé aux Fondations universitaires)

7897. Report des ressources non utilisées sur legs et donations dédiées (compte réservé aux Fondations universitaires)

Le compte 78 est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions (compte 68) pour traiter les charges calculées consécutives à un amoindrissement de valeur de l'actif, irréversible (amortissements) ou non (dépréciations), ou consécutives aux risques et charges afférents au fonctionnement (comptes 681 et 781) ou à la gestion financière (comptes 686 et 786). Les comptes 781 et 786 sont crédités du montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions par le débit des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

Le fonctionnement général des comptes de dépréciations et provisions implique une reprise systématique des montants au résultat dès lors que la dépréciation est définitive (l'actif a perdu de sa valeur de façon irréversible) ou que le risque - ou la charge - provisionné est survenu (corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6). Il est procédé également à une reprise des montants dépréciés et provisionnés lorsque les dépréciations et les provisions devenues en tout ou en partie sans objet sont annulées, les raisons qui les ont motivées ayant cessé d'exister.

En cas de cession d'un bien, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le crédit d'une des subdivisions du compte 78. S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de l'amortissement déjà pratiqué n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78) mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (Cf le fonctionnement des comptes de classe 2 utilisés dans le cadre des normes n°5 « Les immobilisations incorporelles », n°6 « Les immobilisations corporelles » et n°7 « Les immobilisations financières »).

Les comptes 781 et 786 sont donc utilisés :

- dans le cas d'une diminution de dépréciation ou de provision ;
- lors de la cession d'un bien ayant fait l'objet d'une dépréciation ;
- lors de la survenance du risque ou de la charge ayant donné lieu à constitution d'une provision.

COMPTES 781.3. ET 786.3. QUOTE-PART REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS

Les comptes 781.3 et 786.3 sont utilisés dans les cas suivants :

1) Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Dans le cadre des financements externes de l'actif, dès lors que le financement reçu par l'organisme est rattachable à un actif amortissable, il est repris au résultat en fin d'exercice. Cette reprise est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

2) Reprise du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

3) Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

Dans les trois cas évoqués, la reprise du financement est comptabilisée :

- au débit du compte 104.9 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 134.9 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État ;
- par le crédit du compte 781.3 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation ou du compte 786.3 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier.

Le fonctionnement de ces comptes est repris dans les fascicules relatifs aux normes n°5 « Les immobilisations incorporelles », n°6 « Les immobilisations corporelles » et n°7 « Les immobilisations financières ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des financements externes de l'actif sont précisées dans le fascicule dédié à la norme n°20.

Spécificité des Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), des Établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN), des Établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et des Établissements publics fonciers (EPF)

Pour ces catégories d'établissements, le compte 78 comporte en outre les subdivisions spécifiques suivantes :

- 784. Reprises sur provisions réglementées
- 7845. Amortissements dérogatoires
- 7846. Provision spéciale de réévaluation (sauf EPSCP)
- 7847. Plus-values réinvesties (sauf EPSCP)
- 7848. Autres provisions réglementées

Dans le cas des amortissements dérogatoires, le compte 784.5 est utilisé pour réintégrer les amortissements dérogatoires dans le résultat lorsque l'annuité d'amortissement pour dépréciation devient supérieure à l'annuité d'amortissement fiscal. La différence est alors compensée par une reprise opérée sur la provision pour amortissement dérogatoire initialement constituée.

Technique comptable

A la clôture de l'exercice N, selon le plan d'amortissement du bien, l'amortissement économique s'élève à 1.000 € et l'amortissement fiscal à 700 €. Une reprise de l'amortissement dérogatoire doit donc être pratiquée pour 300 €.

- Débit 145 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €
- Crédit 784.5 « Amortissements dérogatoires » pour 300 €

COMPTE 79. TRANSFERTS DE CHARGES

Le compte 79 se subdivise comme suit :

- 791. Transferts de charges de fonctionnement
- 796. Transferts de charges financières

Ce compte est un compte d'atténuation de charges initialement constatées en classe 6.

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans les comptes de bilan concernés. Cependant, les organismes ne sont pas toujours en mesure de faire une telle distinction au moment où les écritures sont passées ; en outre, le caractère de la charge (fonctionnement ou financier) peut ne pas être immédiatement connu. Aussi sont-ils amenés parfois à comprendre dans les charges des éléments qui n'en sont pas, soit que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers, soit que les dépenses réalisées au cours d'un exercice sont à répartir sur plusieurs exercices. D'où le transfert de telles charges en fin d'exercice, soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations (dans ce cas, le compte à utiliser est le compte 72 « Production immobilisée »), soit à un autre compte de charges, par l'intermédiaire du compte 79 « Transferts de charges ».

Les charges transférées à des comptes de bilan sont :

- les charges supportées pour le compte de tiers ; elles sont ainsi transférées aux comptes de tiers concernés par le crédit du compte 79 (par exemple les indemnités d'assurance ou les aides forfaitaires de l'État).
- les frais d'émission des emprunts ; ils constituent des charges à répartir sur plusieurs exercices via le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » (cf. le fonctionnement du compte 627.2 « Commissions et frais sur émission d'emprunts » exposé dans le fascicule relatif à la norme n°2 « Les charges »).

Les charges transférées à une autre catégorie de charges (ou à l'intérieur d'une même catégorie de charges) sont des charges de fonctionnement transférées en charges financières et réciproquement (par exemple des avantages en nature).

Le montant à transférer s'élève à la totalité de la charge qui avait été constatée en compte de classe 6. Le compte 79 est subdivisé en fonction de la nature de la charge transférée : 791 pour les charges de fonctionnement et 796 pour les charges financières. L'utilisation de la technique des transferts de charges doit se limiter aux cas inévitables dans la mesure où elle conduit à un double enregistrement des charges. Par ailleurs, cette technique ne saurait être employée pour corriger des erreurs d'imputation de charges qu'il convient de contre-passer.

ANNEXE 1 : LE PROCESSUS DE LA RECETTE

Conformément au principe de séparation entre les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public, l'ordonnateur prescrit l'exécution de la recette : il constate le droit, liquide la recette et émet l'ordre de recouvrer. Le comptable est, quant à lui, chargé de prendre en charge l'ordre de recouvrer et de procéder au recouvrement en encaissant la recette liée.

Le processus lié à la recette met en œuvre six fonctions/rôles :

- le « *service métier* » : Il contribue à la mise en œuvre de la politique de l'organisme et exprime ses besoins en matière de dépenses ou de recettes. Il n'a pas a priori de compétence budgétaire ou comptable particulière.
- le « *gestionnaire des titres de recettes* » (ordonnateur) : Il a en charge la gestion des aspects administratifs liés à la liquidation des recettes. C'est un rôle opérationnel sans responsabilité juridique ni managériale. Il a en charge la formalisation de la créance et l'émission du titre de recette qui sera transmis au comptable pour enregistrement.
- le « *responsable des titres de recettes* » (ordonnateur) : Le responsable du titre de recette valide les éléments du titre de recette émis par le gestionnaire. Il peut également être amené à les modifier ou à les annuler. Il a qualité d'ordonnateur.
- le « *comptable responsable de la prise en charge des recettes* » (comptable) : Il est chargé de :
 - o la prise en charge des ordres de recouvrer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
 - o de la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs ainsi que des documents de comptabilité.
- le « *comptable chargé du recouvrement* » (comptable) : Il est en charge du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par tout titre exécutoire.
- le « *responsable de la trésorerie* » (comptable) : en matière de recettes, il est chargé de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer.

Un même acteur (agent d'un service ordonnateur ou comptable) peut jouer plusieurs rôles. La répartition des rôles entre les différents acteurs dépend de l'organisation que souhaite mettre en place chaque organisme. Les rôles « ordonnateur » et « comptable » sont incompatibles ; ils ne peuvent être assurés par le même acteur.

Ce processus de la recette s'organise autour de cinq activités principales, chacune étant associée à un rôle, il s'agit de la constatation de la créance, la liquidation de la créance, la prise en charge du titre de recettes, le recouvrement, puis l'encaissement.

1. Constatation de la créance

Le processus « recettes » débute avec la constatation d'un droit, d'une créance. L'événement à l'origine de la créance qui ouvre ce droit peut être une livraison, une vente, une prestation réalisée, une décision d'attribution, etc. Il est constaté en général par un *service métier*.

Cette étape peut se dérouler hors système d'information, sans impact comptable et budgétaire. Elle consiste principalement à préparer la facturation et à réunir les pièces justificatives qui permettront ensuite au gestionnaire des titres de recettes d'émettre le titre de recettes.

Néanmoins, afin de favoriser le pilotage et la prévision des recettes, un suivi peut être effectué dès cette étape si le système d'information le permet : certains systèmes d'information offrent ainsi aux organismes qui en ont le besoin (niveau important de ventes de biens ou de prestations de services) des fonctionnalités permettant la constatation des produits dès l'acquisition du droit par l'organisme.

Cette constatation des droits dans le système d'information peut s'effectuer de deux manières :

- par simple validation par le service métier de l'acquisition du droit. Cette validation doit être valorisée financièrement mais ne porte pas nécessairement les informations utiles à un suivi détaillé de la créance (imputations budgétaires et comptables, nature de la créance, débiteur, prévision d'encaissement, etc.) ;
- par certification de l'acquisition du droit (C.A.D) par le service métier. En effet, à terme, le système d'information de l'organisme pourra comptabiliser au fil de l'eau la constatation des droits, notamment lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier. Cette validation doit être valorisée financièrement et porter les imputations budgétaires et comptables permettant le suivi et le recouvrement de la créance. La CAD se traduit par une écriture comptable de produit à recevoir : débit du compte 418 « Clients – Produits non encore facturés » par le crédit d'un compte de classe 7 « Produits ». Une restitution dédiée permet de connaître à tout moment le montant des produits à recevoir par l'organisme.

2. Liquidation de la créance

La liquidation de la créance comprend les étapes de création du titre de recette et de validation du titre de recette.⁷

L'étape de création du titre de recette permet d'initier un circuit de validation par les acteurs qui interviendront par la suite dans le processus. Cette étape n'a aucun impact comptable et budgétaire.

Le titre de recette est le document qui matérialise la créance vis-à-vis d'un tiers, il comporte deux volets :

- un volet « *ordre de recouvrer* » qui constitue le document représentatif de la créance, pièce justificative à produire par l'agent comptable à l'appui du compte intéressé pour le juge des comptes. Le titre de recette validé par l'ordonnateur et transmis au comptable vaut ordre de recouvrer pour ce dernier.
- un volet « *avis des sommes à payer* » envoyé au redevable/client par l'agent comptable ou les services de l'ordonnateur. L'avis des sommes à payer peut prendre la forme d'une facture commerciale (notamment en cas de vente de biens ou de services par l'organisme). L'avis des sommes à payer est destiné au redevable/client et doit contenir les renseignements permettant son information sur la dette qu'il a envers l'organisme. L'avis des sommes à payer reprend les principaux éléments figurant sur le titre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation). Il précise par ailleurs les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette. Il précise en particulier le numéro du titre de recette. Ce numéro permettra le rapprochement de l'encaissement et du titre correspondant, entraînant ainsi la constatation d'une recette en comptabilité budgétaire au moment du paiement par le tiers concerné. L'avis des sommes à payer peut être émis sous forme dématérialisée.

Chaque organisme est libre de présenter le titre de recette comme il le souhaite. Un certain nombre d'indications doivent néanmoins figurer obligatoirement sur le document. Le titre de recette doit effectivement comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable, nécessaires à assurer le contrôle de la recette et l'exécution dans les comptabilités budgétaires et générales. Les titres de recette doivent être identifiés de manière unique, et être restituables et auditables en permanence dans le système d'information.

Ces titres doivent comporter les éléments suivants :

- généralités sur le document :
 - o concernant l'organisme (intitulé de l'organisme, dénomination de l'ordonnateur, dénomination du comptable assignataire),
 - o concernant le document (exercice budgétaire, identification de la structure à l'origine du titre, numéro du titre de recette, date d'émission) ;
- informations sur le redevable : identification (numéro de matricule dans le fichier « clients »), dénomination ou raison sociale, adresse ;
- commentaires généraux : objet de la recette, référence des faits générateurs, énumération des pièces jointes produites ;
- références budgétaires et comptables ; dans un cas général le titre peut être multi-imputations :
 - o références de la recette budgétaire : imputation(s) budgétaire(s) par nature, imputation(s) budgétaire(s) par origine(s), imputation(s) budgétaire(s) organisationnelle(s),
 - o références comptables : compte(s) par nature ;
- éléments de liquidation (pour chaque ligne de liquidation) :
 - o le montant HT à recouvrer,
 - o le détail de la TVA : compte de comptabilisation (pour chaque taux de TVA différent : montant TVA collectée et taux de TVA intra-communautaire) ;
- totaux significatifs (montants HT et TTC de toutes les lignes de liquidation) et somme due par le redevable ;
- fin de document : la formule exécutoire.

Après avoir collecté les différentes informations et pièces justificatives nécessaires, le *gestionnaire des titres de recettes* crée le titre de recette dans le système d'information. Si la constatation de l'événement à l'origine de la créance est enregistrée dans le système d'information, ses caractéristiques peuvent être reprises pour initier le titre de recette. Dans le cadre d'une activité commerciale, l'ensemble des éléments constitutifs de la facture client (notamment les mentions obligatoires) doivent impérativement être renseignés.

Le gestionnaire des titres de recettes contrôle la qualité des informations transmises par les services métiers. Il réalise en particulier les contrôles suivants :

- il s'assure que les créances sont fondées, que les éléments justifiant la créance sont traçables, et que les informations saisies sont complètes et correctes ;
- il suit par ailleurs les délais de transmission de ces éléments par les services métiers ;

⁷ Alors que dans les établissements publics nationaux à caractère administratif, la constatation et la liquidation de la créance donnent lieu à la production d'un ordre de recette, la délivrance d'un tel titre, à l'appui duquel sont jointes au besoin les pièces justificatives, ne constitue pas, dans les EPIC, une forme imposée. Les titres de recettes peuvent donc être remplacés par des factures, mémoires, relevés individuels ou collectifs, contrats, jugements, baux, donations, décisions et autres actes.

- il vérifie et gère les informations relatives au tiers débiteur ;
- il vérifie les pièces constituant le dossier ;
- il calcule le montant de la créance ;
- il type la créance afin d'indiquer si la recette est globalisée ou fléchée ;
- il indique les imputations budgétaires et comptables (l'imputation budgétaire permet notamment de suivre les recettes fléchées).

La mise en place d'une comptabilité auxiliaire « clients » est un atout pour le gestionnaire des titres de recettes car elle facilite la création puis le suivi des titres. Elle nécessite d'établir un référentiel des tiers clients. Ce référentiel s'applique à tous les tiers débiteurs, il ne se limite pas aux clients partenaires de l'organisme dans le cadre d'une relation commerciale.

Les informations sur un tiers débiteur figurant dans le référentiel des tiers peuvent être organisées en trois parties :

- données générales :
 - o type de client : personne morale ou physique, en France ou à l'étranger, etc.
 - o identification du client : celle-ci dépend du type de client ;
- données relatives au recouvrement :
 - o adresse,
 - o coordonnées bancaires du client dans le cas particulier du prélèvement automatique ;
- données de suivi : il s'agit de données permettant de connaître le statut et la fiabilité des différents clients afin d'exercer par la suite des contrôles pertinents.

Après sa création, le titre de recette et ses pièces justificatives dématérialisées sont transmis via le système d'information au *responsable des titres de recettes pour l'étape de validation*. Cette étape n'a aucun impact comptable et budgétaire. Le titre de recette est alors soit :

- refusé : il est retourné au gestionnaire pour modification ;
- validé : il vaut désormais ordre de recouvrer et est transmis au comptable de la prise en charge des recettes ; la signature de l'ordonnateur donne force exécutoire au titre de recette dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales.

3. La prise en charge du titre de recettes

Concernant les activités relatives au comptable, il convient de distinguer les rôles de comptable responsable de la « prise en charge », de comptable chargé du « recouvrement » et de comptable « responsable de la trésorerie », même si ces rôles peuvent être tenus généralement par un même service ou une même personne.

Le comptable de la prise en charge des recettes constitue l'interlocuteur privilégié des gestionnaires et responsables des titres de recettes. Il exerce les contrôles liés à la prise en charge et est responsable de l'enregistrement des écritures comptables.

Une fois validé par le responsable des titres de recettes qui doit avoir qualité d'ordonnateur, le titre de recette vaut ordre de recouvrer et est transmis au comptable de la prise en charge des recettes. Cette étape de transmission s'effectue préférentiellement dans le système d'information, par circuit de validation dématérialisé, incluant les pièces justificatives. Le comptable de la prise en charge des recettes vérifie la validité de la créance, notamment l'autorisation de percevoir la recette.

A la suite de ses contrôles, le titre de recette est alors soit :

- modifié : les imputations comptables du titre de recette peuvent en effet être modifiées avant sa comptabilisation. La modification est réalisée par le comptable en coordination avec le responsable des titres de recettes. Les possibilités de modification du comptable doivent être tracées et contrôlées par le système d'information.
- rejeté : le système d'information doit alors permettre d'enregistrer un motif de rejet. Le titre est alors retourné au responsable des titres de recettes pour modification. Dans ce cas, il n'y a aucun impact comptable ou budgétaire.
- validé : le titre de recette est comptabilisé en comptabilité générale sur la base des imputations renseignées, il n'est plus modifiable. Il n'y a aucun impact en comptabilité budgétaire à ce stade.

La comptabilisation du titre de recette a les impacts comptables suivants :

- en comptabilité générale :
 - o dans le cas où aucune écriture n'a été constatée lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier : débit d'un compte de créances (classe 4) par le crédit d'un compte de produits (classe 7) ;
 - o dans le cas où une écriture a été constatée lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier : débit d'un compte de créances (classe 4) par le crédit du compte 418 « Clients – Produits non encore facturés » ;
- dans le cas où une comptabilité auxiliaire « clients » est mise en œuvre, le débit du compte du tiers dans la comptabilité auxiliaire génère concomitamment le débit du compte de créances (classe 4) en comptabilité générale.

Le comptable prend en charge les titres de recettes au fil de l'eau.

L'avis des sommes à payer ou la facture (dans le cadre d'une activité commerciale ou soumise à la TVA) est envoyé au débiteur, soit par le comptable, soit par l'ordonnateur après prise en charge par le comptable.

La facture doit par ailleurs comporter d'autres mentions obligatoires, résultant des dispositions de l'article 289 du code général des impôts, précisé par l'article 242 nonies A de l'annexe II au code général des impôts. Il s'agit :

- du numéro et de la date de la facture ;
- des mentions relatives aux parties ;
- des mentions relatives aux opérations réalisées ;
- du taux de TVA appliqué pour la liquidation de la TVA ou de la mention de l'article du CGI justifiant l'absence de liquidation de TVA ;
- du taux des pénalités exigibles le jour suivant la date de règlement inscrite sur la facture ainsi que le montant de l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement due au créancier en cas de retard de paiement, lorsque la facture est émise dans une relation commerciale régie par l'article L441-3 du code de commerce.

L'avis des sommes à payer doit également comporter certaines mentions obligatoires :

- des informations sur la dette que le redevable a envers l'organisme ;
- les principaux éléments figurant sur l'ordre de recette (notamment les éléments relatifs à la liquidation) ;
- les coordonnées de l'agent comptable, les références bancaires de l'organisme, les moyens de règlement possibles, les délais de paiement et voies de recours, et toute autre information pratique permettant le recouvrement du titre de recette.

L'avis des sommes à payer ou la facture reprend les informations du titre de recette, dont son numéro pour permettre le rapprochement de l'encaissement.

Après l'envoi de l'avis des sommes à payer ou de la facture, le comptable procède à son recouvrement.

4. Le recouvrement du titre de recette

Le comptable du recouvrement est chargé du recouvrement et des contentieux éventuels. Il dispose pour cela du titre de recette, qui fonde l'action en recouvrement et qui a force exécutoire dans les conditions prévues par l'article L.252 du livre des procédures fiscales. Le comptable public muni de ce titre de recette exécutoire peut poursuivre l'exécution forcée de la créance correspondante auprès du débiteur.

Le titre de recette vaut titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. La mention de l'article 192 renvoie à l'article 28 du décret du 7 novembre 2012 qui fait référence à l'article L.252A du livre des procédures fiscales qualifiant de titres exécutoires, les titres émis par les entités dotées d'un comptable public.

La formule exécutoire à apposer à la fin des titres de recettes est la suivante : « *Pour valoir titre exécutoire conformément aux dispositions de l'article 192 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique* ».

La procédure de recouvrement est amiable, puis contentieuse. Tout titre de recette donne lieu à une phase de recouvrement amiable. En cas d'échec du recouvrement amiable, il appartient à l'agent comptable de décider l'engagement d'une procédure de recouvrement contentieux. L'exécution forcée par l'agent comptable peut, à tout moment, être suspendue sur ordre écrit de l'ordonnateur.

Le processus de recouvrement est le suivant :

- si le tiers (le client) adresse son paiement, le moyen de paiement est traité par le responsable de la trésorerie, le tiers et le titre de recette sont identifiés et le compte du tiers est soldé. Ensuite, l'encaissement est enregistré et la créance s'éteint ;
- si le tiers n'adresse pas le règlement attendu, des actions de recouvrement doivent être engagées, elles peuvent déclencher la gestion de créances supplémentaires (frais divers de poursuite, intérêts de retard, majorations). Ces créances supplémentaires constituent des droits nouveaux pour l'organisme et sont enregistrées en comptabilité générale.

5. L'encaissement du titre de recette

L'encaissement est la dernière étape du processus. C'est à cette étape que la recette est comptabilisée budgétairement (lors du rapprochement avec le titre) : le responsable de la trésorerie reçoit le paiement de la créance, comptabilise cet encaissement en comptabilité générale et réalise le rapprochement avec le titre de recette. La recette est alors constatée en comptabilité budgétaire.

L'encaissement de la facture peut être partiel ou total. L'impact en comptabilité budgétaire est effectué en conséquence.

Deux étapes sont donc à distinguer dans la comptabilisation finale d'une recette :

- *l'encaissement* a les impacts suivants :
 - o en comptabilité générale : débit d'un compte de trésorerie (compte de classe 5) par le crédit du compte de créances (compte de classe 4) ;
 - o en comptabilité auxiliaire (si celle-ci est mise en œuvre) : le crédit du compte du tiers dans la comptabilité auxiliaire « clients » génère concomitamment le crédit du compte de créances (compte de classe 4) en comptabilité générale ;
- *le rapprochement* (partiel ou total) de l'encaissement et du titre de recette a les impacts suivants :
 - o en comptabilité générale : lettrage sur le compte de créances (compte de classe 4),
 - o en comptabilité auxiliaire « clients » (si celle-ci est mise en œuvre) : lettrage sur le compte du client,
 - o en comptabilité budgétaire : comptabilisation de la recette encaissée.

6. Pièces justificatives à fournir

Conformément à l'article 199 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les pièces justificatives sont conservées au sein de l'organisme pendant toute la durée de mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, soit 5 ans après la date de réception du compte financier par le juge des comptes. L'article 51 précise que les organismes peuvent dématérialiser et conserver les pièces justificatives au sein de l'organisme, avec une obligation de mise à disposition de la Cour des comptes de celles-ci.

En ce qui concerne les modalités d'archivage, il convient de disposer d'un classement permettant de répondre aux demandes du juge des comptes qui pourra toujours solliciter, dans le cadre d'un contrôle juridictionnel, la transmission des pièces justificatives originales.

Technique comptable

(incluant l'étape de la certification de l'acquisition du droit - CAD - par le service métier)

1. Lors de la vente

- **A la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier**

Débit 418 « Clients – Produits non encore facturés », pour le montant TTC

Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir », pour le montant de la TVA

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

- **Puis, à la prise en charge du titre de recette correspondant**

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

Débit 44587 « TVA sur facturation à établir », pour le montant de la TVA

Crédit 418 « Clients – Produits non encore facturés », pour le montant TTC

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

2. A l'encaissement

Débit classe 5, pour le montant TTC

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

ANNEXE 2 : TRAITEMENT COMPTABLE ET FISCAL APPLICABLE AUX CONTRATS DE MÉCÉNAT, DE PARRAINAGE ET D'ÉCHANGES DE BIENS ET SERVICES ÉTABLIS ENTRE UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ET UNE ENTREPRISE⁸

Les recettes liées aux contrats de mécénat sont enregistrées au compte 746 « Dons, legs, mécénat », celles relatives aux contrats de parrainage et d'échanges de biens et services sont inscrites aux subdivisions du compte 70x. Les points relatifs à la fiscalité sont présentés à titre d'information.

1. LE MÉCÉNAT

Le mécénat se définit comme le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général⁹. Le mécénat doit être distingué du parrainage (ou « sponsoring ») qui consiste en un soutien matériel apporté à une manifestation, à une personne, à un produit ou à une organisation en vue d'en retirer un bénéfice direct. Les opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image du parrain et comportent l'indication de son nom ou de sa marque. A contrario, dans le cadre du mécénat, l'association du nom de l'entreprise aux opérations réalisées par l'organisme public doit être limitée à la mention du nom du donateur, à l'exception de tout message publicitaire.

Le mécénat peut prendre plusieurs formes :

- le mécénat financier : c'est l'apport d'un montant en numéraire ;
- le mécénat en nature : il consiste en la mise à disposition gratuite de biens, de locaux, de prestations de services ;
- le mécénat de compétences : l'entreprise mécène met à disposition de l'organisme du personnel, soit par de la prestation de services, soit par un prêt de main d'œuvre.

Le mécénat et le parrainage sont régis par des règles fiscales bien distinctes, celles-ci étant plus avantageuses dans le cas du mécénat.

Fiscalité des opérations de mécénat

Si l'organisme bénéficiaire est éligible au mécénat déductible, le don ouvre droit, pour les donateurs (entreprises et particuliers), à certains avantages fiscaux. Les conditions à l'éligibilité au mécénat déductible sont :

1. Le bénéficiaire doit être un organisme d'intérêt général

Cette condition est remplie si :

- l'activité est non lucrative et non concurrentielle. Il est important de noter que l'assujettissement de son activité à la TVA et aux autres impôts commerciaux exclut a priori un organisme public du champ de l'éligibilité au mécénat. Toutefois, l'activité d'un organisme peut être "sectorisée". Dans ce cas, les activités non assujetties à la TVA peuvent être compatibles avec des actions de mécénat.

Ainsi, lorsque l'organisme bénéficiaire exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives, ces dons doivent être affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif. L'organisme doit donc disposer d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris s'il souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés (article n°28 du BOI 4 C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004).

- la gestion est désintéressée ;
- l'activité ne profite pas à un cercle restreint de personnes.

L'examen de la condition d'intérêt général s'effectue selon les modalités exposées dans l'instruction 4 H-5-98 n°170 du 15 septembre 1998.

Sur les critères d'appréciation du caractère non lucratif et de la gestion désintéressée d'un organisme sans but lucratif et sur la sectorisation des activités, il faut se référer au BOI 4 H-5-06 n° 208 du 18 décembre 2006.

2. L'œuvre doit être d'intérêt général

Cette condition est remplie si l'œuvre revêt un caractère « *philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises* » (art. 238 bis du CGI).

⁸ Les dispositions fiscales sont à jour du 1^{er} septembre 2015 et sont donc susceptibles d'évoluer.

⁹ Cf. l'annexe I de l'arrêté du 6 janvier 1989 relatif à la terminologie économique et financière et la loi n°2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations.

En principe, les organismes recevant des dons doivent eux-mêmes apprécier s'ils remplissent, ou non, les conditions pour en bénéficier. Le système est purement déclaratif, l'organisme public bénéficiaire établit alors un reçu au titre des dons à certains organismes d'intérêt général. La délivrance de ces reçus relève donc de leur seule responsabilité. Ce n'est que dans le cadre d'un contrôle fiscal que les services fiscaux détermineront si le reçu a été émis à bon droit. Dans le cas où un organisme a délivré à tort un reçu, il encourt une amende (article 1740 A du CGI). En revanche, le contribuable de bonne foi ne voit pas sa réduction d'impôt remise en cause.

Aux termes de la loi du 1er août 2003, un organisme peut cependant demander, s'il le souhaite, à la direction départementale des Finances publiques (DDFiP) du département où son siège social est établi, s'il relève bien des catégories bénéficiant du mécénat. Cette demande de « rescrit fiscal » doit être formulée par écrit, en fournissant tous les éléments utiles pour apprécier l'activité de l'organisme. Les modalités en sont définies par le BOI 13 L-5-04 n°164 du 19 octobre 2004. Cette disposition vise à assurer aux organismes d'intérêt général ainsi qu'aux donateurs une plus grande sécurité juridique. L'article L. 80 C du livre des procédures fiscales prévoit que l'amende n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui l'aurait sollicitée.

Les organismes bénéficiaires de dons de personnes physiques ou morales doivent assurer, la publication de leurs comptes annuels ainsi que leur certification au-dessus d'un certain montant de dons. La Cour des Comptes est en charge de l'exercice des contrôles.

- Avantage fiscal pour le mécène (cas d'une entreprise)

Les dons en faveur d'œuvres d'intérêt général ouvrent droit à une réduction d'impôt sur les sociétés (art. 238 bis du CGI). En revanche, ils ne sont pas déductibles du résultat imposable de l'entreprise versante. Cette réduction d'impôt est plus importante pour les dons en faveur de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux (art. 238 bis-0 A du CGI).

L'existence d'une contrepartie accordée par l'organisme public au mécène, sous forme de dons, de prestations diverses ou de mises à disposition, ne remet pas en cause le bénéfice de ces réductions d'impôts, dès lors qu'il y a une disproportion marquée entre les sommes versées et la valorisation de la prestation rendue (section 1 du BOI 4 C-2-00 n°86 du 5 mai 2000 et article n°51 du BOI 4 C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004). Si la contrepartie est importante, le versement peut être requalifié de parrainage.

- Régime de TVA applicable aux dons reçus par l'organisme public

Pour déterminer si une somme versée à un organisme par une entreprise doit être soumise à la TVA, il y a lieu de rechercher si elle constitue la contrepartie d'une livraison de bien ou d'une prestation de service réalisée par l'organisme dans le cadre de l'une de ses activités économiques visées à l'article 256 A du CGI pour laquelle il est assujéti en tant que tel.

Ainsi, alors même que l'organisme serait assujéti au titre de l'activité économique dans le cadre de laquelle il conclut un mécénat avec une entreprise, la somme qui lui est versée n'est pas soumise à TVA si elle ne constitue pas la contrepartie fournie au profit de l'entreprise versante. Il en va nécessairement ainsi lorsqu'il n'existe aucune obligation réciproque pour le bénéficiaire du versement de l'entreprise et que le versement poursuit une intention libérale.

Par ailleurs, lorsqu'il existe une telle obligation pour le bénéficiaire, il n'est pas nécessaire pour que la somme versée soit considérée comme sa contrepartie, que la valeur économique de l'opération réalisée corresponde au montant versé. En effet, le lien direct est constitué toutes les fois que la somme versée constitue la contre valeur effective de l'avantage obtenu de la part de celui qui la reçoit.

Par conséquent, toutes les fois qu'un contrat de mécénat prévoit que l'organisme fournit des prestations en contrepartie et en lien direct avec le versement du mécène, il y a lieu d'assujétir le versement entre les mains de l'organisme indépendamment de la valeur objective de la prestation et pour autant que cette dernière soit réalisée par un organisme en sa qualité d'assujéti. L'application de cette analyse requiert cependant une appréciation au cas par cas.

Exemple 1 :

L'organisme reçoit un don de 10.000 € et, en contrepartie, met à la disposition du donateur des espaces aménagés pour 300 €, donc pour une valeur très largement inférieure à celle du versement opéré.

Au cas d'espèce, il demeure possible de soutenir que le versement ne trouve pas sa cause dans la mise à disposition des locaux, qu'il n'existe donc pas de lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue et que, dès lors, l'intention libérale de l'entreprise n'est pas remise en cause.

Par conséquent, la contrepartie n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, alors même que la mise à disposition de locaux aménagés est une activité habituellement située dans le champ de la TVA.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.700 €

2. A l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Exemple 2 :

L'organisme remet au mécène des billets d'entrée du musée qu'il gère d'une valeur de 1.000 € en contrepartie d'un don d'un montant de 10.000 €.

Les droits d'entrée dans les musées publics ne sont pas assujettis à la TVA sur le fondement de l'article 256 B du CGI.

Par conséquent, la contrepartie du don n'a pas à être assujettie à la TVA par l'organisme, sans qu'il y ait lieu de rechercher si le versement trouve sa cause dans la remise des billets d'entrée, autrement dit, s'il existe un lien direct entre le versement et la contre-valeur reçue.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 1.000 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.000 €

2. A l'encaissement du don

Débit compte de disponibilités pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Exemple 3 :

L'organisme reçoit un mécénat de compétences avec fourniture par le mécène d'une étude pour 10.000 € en contrepartie de la mise à disposition d'espaces pour 300 €.

Technique comptable**1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme**

Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la contrepartie accordée, soit pour 300 €

Crédit 746 « Dons, legs, mécénat » pour le mécénat, déduction faite de la contrepartie accordée, soit pour 9.700 €

2. Lors de la réception de l'étude

Débit 617 « Études et recherches » pour 10.000 €

Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 10.000 €

S'agissant de la corrélation entre l'émission d'un reçu fiscal par l'organisme et la facturation, l'attention est appelée sur le fait que l'article 289 du CGI ne prévoit d'obligation d'émettre une facture que pour les opérations soumises à la TVA qui sont effectuées au profit d'une personne assujettie ou d'une personne morale non assujettie.

Ainsi, seules les opérations pour lesquelles l'organisme pourra être considéré comme assujetti, réalisées en contrepartie des sommes versées par le mécène devront donner lieu à l'émission d'une facture.

2. LE PARRAINAGE

Fiscalité des opérations de parrainage

- Avantage fiscal pour le parrain (cas d'une entreprise)

Assimilées à une charge de publicité, les dépenses de parrainage, « engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises », sont déductibles du résultat imposable du parrain dès lors qu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation (art. 39-1-7° du CGI).

Cette condition est considérée comme remplie lorsque :

- l'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque est assurée quel que soit le support utilisé (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc ...) ;
- les dépenses engagées sont en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise. Celle-ci doit être en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de la contrepartie attendue.

Les dépenses engagées doivent satisfaire les conditions générales des charges au même titre que les autres frais généraux.

- Régime de TVA applicable aux dons reçus par l'organisme public

L'organisme public bénéficiaire effectue une prestation publicitaire de nature lucrative au profit de l'entreprise versante. Dès lors, il est assujetti aux impôts commerciaux (impôts sur les sociétés, TVA et taxe professionnelle) au titre de cette activité.

Les contreparties, d'ordre publicitaire ou non, offertes par l'organisme public bénéficiaire (mises à disposition d'espaces, publicité par la présence d'un logo, etc) doivent donc être valorisées dans la convention de parrainage et faire l'objet d'une facturation assujettie à la TVA.

En effet, contrairement au mécénat, l'entreprise ne poursuit pas une intention libérale mais entend que l'événement parrainé lui serve de support de communication.

Exemple :

Dans le cadre d'un contrat de parrainage avéré, un organisme reçoit un versement de 100.000 € TTC. Les contreparties de ce parrainage consistent en : une prestation de publicité pour 60.000 € TTC, la mise à disposition de locaux aménagés pour 24.000 € TTC ainsi que des billets d'entrée au musée pour 16.000 €.

Les contreparties accordées par l'organisme constituent (dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %) :

- à hauteur de 50.000 € HT, une prestation de publicité imposable à TVA (10.000 €) ;
- à hauteur de 20.000 € HT, la mise à disposition de locaux qui, étant aménagés, est taxable de plein droit à TVA (4.000 €) ;
- à hauteur de 16.000 €, des droits d'accès au musée qui, en l'état actuel de la doctrine administrative, ne constituent pas une opération imposée à TVA sur le fondement de l'article 256 B du CGI.

La TVA collectée par l'organisme s'élève donc ici à : 10.000 + 4.000 = 14.000 €.

Technique comptable

1. A la prise en charge de la convention entre le mécène et l'organisme

- Débit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100.000 €
- Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16.000 €
- Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20.000 €
- Crédit 708.8 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit 50.000 €
- Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14.000 €

2. A l'encaissement du don

- Débit compte de disponibilités pour 100.000 €
- Crédit 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 100.000 €

3. L'ÉCHANGE DE BIENS OU DE SERVICES

Fiscalité de l'échange de biens ou de services

L'échange étant considéré comme une double vente dont le prix est payé en nature (article 76.1 de l'annexe III du CGI), les sommes ou prestations reçues par l'organisme public sont assujetties à la TVA.

L'assiette de la TVA est constituée par la valeur des objets ou prestations reçus en contrepartie de ceux livrés par l'organisme, éventuellement majorée du montant de la soulte encaissée.

Si l'organisme public fournit un bien ou une prestation habituellement hors champ de la TVA, ces sommes ne sont pas assujetties à TVA.

Exemple :

En échange d'une étude facturée 100.000 € TTC par un fournisseur, un organisme lui fournit en contrepartie : une prestation de publicité pour 60.000 € TTC, la mise à disposition d'espaces pour 24.000 € TTC et de la billetterie pour 16.000 €.

Dans l'hypothèse d'un taux de TVA normal fixé à 20 %, l'étude effectuée par l'entreprise génère donc de la TVA déductible pour 16.667 € ($100.000 - (100.000 / 1,20)$).

La TVA collectée sur les contreparties apportées par l'organisme et imposables s'élève à 14.000 € ($84.000 - (84.000 / 1,2)$).

Technique comptable

1. Lors de la réception de l'étude

A la certification du service fait

Débit 617 « Études et recherches » pour 83.333 €

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16.667 €

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100.000 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 100.000 €

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » pour 16.667 €

Crédit 401 « Fournisseurs » pour 100.000 €

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » pour 16.667 €

2. A la fourniture des contreparties

Débit 401 « Fournisseurs » pour 100.000 €

Crédit 706 « Prestations de services » pour la billetterie, soit pour 16.000 €

Crédit 708.3 « Locations diverses » pour la mise à disposition d'espaces, soit pour 20.000 €

Crédit 708.8 « Autres produits d'activités annexes » pour la publicité, soit pour 50.000 €

Crédit 44571 « TVA collectée » pour 14.000 €

Fascicule n° 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (CF. NORME 5)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des immobilisations incorporelles et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 5 du RNCEP.

La présentation du fascicule suit le plan de comptes relatif aux immobilisations incorporelles et diffère donc de celle du fascicule traitant des immobilisations corporelles.

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication dont les logiciels, les opérations de recherche et de développement ainsi que les projets informatiques. Elles comprennent également les droits dont l'organisme est titulaire ou qui constituent l'objet même de l'activité de recherche.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'organisme, c'est -à -dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif....
- si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

Afin d'être comptabilisée l'immobilisation incorporelle doit être contrôlée par l'organisme. Le contrôle se caractérise par l'existence d'un ou plusieurs élément(s) identifiable(s) porteur(s) d'avantages économiques futurs dont le coût et la valeur sont évalués avec une fiabilité suffisante.

L'entrée dans le patrimoine intervient à la date de transfert du contrôle, c'est-à-dire des risques et avantages afférents à la détention du bien.

Le transfert de contrôle intervient dès qu'il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants. A ce titre, l'organisme doit pouvoir obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et d'en restreindre l'accès aux tiers. Les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité par l'existence d'un droit légal, réglementaire et contractuel.

Les immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux sont comptabilisées au coût d'acquisition. Le coût d'acquisition comporte le prix d'achat ainsi que tous les coûts directement attribuables dont les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges. La méthode comptable retenue s'applique alors pour tous les frais accessoires d'achat de l'entité (immobilisations ou charges). Les coûts d'emprunt peuvent être rattachés au coût d'acquisition des actifs éligibles, c'est à dire des actifs qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisés ou vendus.

Les immobilisations incorporelles qui sont générées en interne sont comptabilisées à partir de l'ensemble des dépenses constituant leur coût de production. Ce coût de production comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

Les coûts de production incluent, s'il y a lieu :

- a. les coûts au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle ;
- b. les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour générer l'actif ;
- c. les droits d'enregistrement ;
- d. l'amortissement des brevets acquis et licences utilisés pour générer l'actif ;
- e. les coûts de dépôt de brevet ;
- f. les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciels (logiciels de gestion intégrés).

Les coûts d'emprunt des actifs éligibles qui peuvent être incorporés sur option (également applicable alors à toutes les immobilisations).

Les immobilisations incorporelles contrôlées conjointement font l'objet d'une instruction dédiée.

SOUS SECTION 1 : EVALUATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les modalités d'évaluation des immobilisations incorporelles sont similaires à celles relatives aux immobilisations corporelles.

1) Évaluation au coût d'acquisition des immobilisations incorporelles acquises à titre onéreux

Le coût d'acquisition d'une immobilisation incorporelle est constitué du prix d'achat et des coûts directement attribuables (frais accessoires) engagés pour mettre l'actif en état de fonctionner selon l'utilisation prévue à la date à laquelle l'organisme décide d'acquérir ou de produire l'immobilisation.

Il comprend son **prix d'achat** et les droits de douane et taxes non récupérables et doit être diminué des remises rabais commerciaux et escomptes de règlement et représente le prix définitif convenu.

Les frais accessoires engagés pendant la période d'acquisition ou de production sont inclus dans le coût d'acquisition. Ce sont toutes les charges directement attribuables à l'acquisition ou à la mise en place du bien, engagées pour mettre l'actif en état de fonctionner. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus. Les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés peuvent comptabiliser ces frais accessoires en charges sur l'option (qui a un caractère irrévocable).

Les coûts d'emprunt attribués à l'acquisition ou à la mise en fonctionnement de l'actif en cours d'achèvement peuvent être incorporés à la valeur de l'actif à condition que les actifs incorporels qu'ils financent nécessitent une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisés.

2) Évaluation au coût de production des immobilisations incorporelles générées en interne par l'organisme

Les frais de recherche et de développement entrent dans le coût de production de l'immobilisation .

SOUS SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles relèvent du plan de comptes indiqué ci-dessous :

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

2053 - Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

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

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

208 - Autres immobilisations incorporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

2325 - Logiciels

23251 - Logiciels sous-traités

23252 - Logiciels créés

237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

2371 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

2372 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

2803 - Frais d'études, de recherche et de développement

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2806 - Droit au bail

2807 - Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2808 - Autres immobilisations incorporelles

290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2908 - Autres immobilisations incorporelles

292 - Dépréciations des immobilisations mises en concession

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

L'ensemble des techniques comptables relatives aux immobilisations incorporelles abordé dans ce fascicule est basé sur les acquisitions à titre onéreux sur ses propres ressources. Les acquisitions à titre onéreux sur financement externe devront être enregistrées selon la technique comptable indiquée dans l'instruction relative aux financements externes de l'actif.

COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 203 – FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Les coûts de développement sont des dépenses qui correspondent à l'effort réalisé par l'organisme pour son compte propre. La phase de développement d'un actif incorporel correspond à la période d'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant l'étape de production commerciale ou d'utilisation.

Afin d'apprécier si les frais de recherche et de développement relatifs à une immobilisation incorporelle générée en interne peuvent être activés, il convient de distinguer la phase de recherche de la phase de développement puis de vérifier si les six critères cumulatifs d'activation des coûts de développement sont remplis.

1) La phase de recherche se confond avec les activités de recherche fondamentale. Les travaux de recherche fondamentale sont tous ceux qui concourent à l'analyse des propriétés, des structures, des phénomènes physiques et naturels en vue d'organiser en lois générales, au moyen de schémas explicatifs et de théories interprétatives, les faits dégagés de cette analyse. Ces travaux sont entrepris, soit par pure démarche scientifique (recherche fondamentale pure), soit pour apporter une construction théorique à la résolution de problèmes techniques (recherche fondamentale orientée)

Dans ce dernier cas, il s'agit de l'acquisition de nouvelles connaissances, de l'analyse des besoins, de la définition des objectifs finaux, de l'évaluation des différentes possibilités techniques, du choix de la solution et de la détermination des moyens à mobiliser.

Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet **doivent être obligatoirement comptabilisées en charges de la période au cours de laquelle ils sont engagés**. Ces dépenses se situent trop en amont de la production ou de la commercialisation et ne satisfont donc pas au critère de contrôle nécessaire à leur comptabilisation à l'actif. A ce stade, il n'existe pas une certitude suffisante que les avantages économiques futurs bénéficieront à l'entité.

2) La phase de développement consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre la solution choisie. Le développement, appelé expérimental est l'ensemble des travaux systématiques, fondés sur des connaissances obtenues par la recherche ou l'expérience pratique, effectués en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux, ou encore leur amélioration substantielle. Il peut également s'agir de recherche appliquée qui est entreprise, soit pour discerner les applications possibles des résultats d'une recherche fondamentale, soit pour trouver des solutions nouvelles permettant d'atteindre un objectif déterminé et choisi à l'avance. Elle implique la prise en compte des connaissances existantes et leur extension dans le but de résoudre des problèmes particuliers.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle. Les organismes comptabilisent généralement les frais de développement dans l'exercice comptable au cours duquel ils ont été engagés.

Les coûts de développement doivent être comptabilisés à l'actif en immobilisation incorporelle générée en interne si les six conditions suivantes d'activation sont toutes remplies :

- Le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes et que le projet débouchera sur une immobilisation incorporelle qui pourra être mise en service ou vendue ;
- L'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser les résultats afin de l'utiliser ou de la vendre ;
- L'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices de manière statistique ou précise;
- L'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- L'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- L'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges. Dans le cas où les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies, l'organisme doit inscrire en charges les nouveaux coûts de développement et amortir en totalité les frais inscrits à l'actif au compte 203 « Frais de recherche et développement » des exercices précédents en insérant une mention dans l'annexe justifiant ce traitement.

Si les phases de recherche et de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges, car la dépense encourue au titre de ce projet est traitée comme si elle concernait uniquement la phase de recherche.

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges, sauf si elles concourent à augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de son niveau initial à la date de clôture. Dans ce dernier cas, elles constituent alors des dépenses ultérieures à immobiliser.

Comptabilisation des frais de recherche et développement au titre de la production immobilisée :

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

Débit 203 Frais de recherche et de développement

Crédit 721 Production immobilisée incorporelle

Amortissement des frais systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans :

Débit compte 6811 – Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Cas particulier : Si le projet s'avère irréalisable amortissement immédiat de l'intégralité du projet

Débit 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Et solde du compte 2803 et sortie de l'actif incorporel irréalisable

Débit 2803 Amortissements - frais de recherche et de développement

Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Lors du dépôt du brevet :

Une fois le projet réalisé, le brevet relatif aux frais de recherches est déposé. La partie non encore amortie des frais de recherches constitue alors la valeur du brevet qui sera inscrit à l'actif.

Technique comptable

Débit 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Crédit 203 Frais de recherche et de développement

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

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Il s'agit notamment :

LES BREVETS ACQUIS OU CRÉÉS EN INTERNE:

Les droits de propriété industrielle sont à comptabiliser en immobilisations au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets... » car les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle sont remplis : l'organisme est titulaire d'un droit légal, l'actif est identifiable, génère une ressource que l'organisme contrôle et son coût peut être déterminé de manière fiable.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux sur fonds propres de brevets ou de marques

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 44562 - TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Les brevets créés en interne sont comptabilisés de manière similaire aux autres coûts de développement :

- les coûts engagés au cours de la période de développement sont portés à l'actif si les conditions sont remplies, à défaut ils sont constatés en charges ;
- les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement en charges.

Concernant leur évaluation à la clôture, les brevets, procédés industriels, modèles et dessins sont amortissables. En effet, leur durée d'utilisation est déterminable, elle correspond à la période pendant laquelle la propriété intellectuelle ou artistique est protégée, à savoir la durée du brevet. A l'issue de cette période, les brevets d'invention passent dans le domaine public. En cas d'obsolescence technique, ils peuvent être dépréciés.

L'annexe comportent les informations relatives aux amortissements et dépréciations, dès lors qu'elles sont significatives.

DES LOGICIELS :

Le compte 205 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires est subdivisé comme suit :

2053 – Logiciels

20531 – Logiciels acquis ou sous-traités

20532 – Logiciels créés en interne

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

COMPTE 2053 – LOGICIELS

Afin de connaître le traitement comptable d'un logiciel, il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels qui sont indissociables du matériel, ceux faisant partie d'un projet de développement plus global, et les logiciels autonomes.

1) Les logiciels indissociables du matériel sont des systèmes d'exploitation, des logiciels de fabrication intégrés faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés. **Ils constituent une immobilisation corporelle avec le matériel auquel ils sont rattachés et sont à comptabiliser obligatoirement à l'actif.**

Leurs modalités de comptabilisation relèvent des dispositions de la norme 6 relative aux immobilisations corporelles. Ils ne sont donc pas subordonnés au respect des conditions spécifiques propres aux logiciels.

2) Les logiciels faisant partie d'un projet de développement. Il s'agit des développements informatiques réalisés pour les besoins ou à l'occasion d'un projet de développement plus global et qui ne peuvent être identifiés en tant que logiciels au sens de Code de la propriété intellectuelle. Les développements informatiques ne sont qu'une des composantes du projet de développement. Ces développements informatiques suivent les mêmes règles de comptabilisation que les autres coûts de développement. En conséquence, tous les frais encourus doivent être comptabilisés ainsi :

- Les coûts engagés au cours de la *phase de recherche* sont comptabilisés obligatoirement en **charges**.
- Les coûts engagés au cours de la *période de développement* sont portés à l'**actif dès lors** que les six conditions d'activation des coûts de développement précisées supra sont remplies (à défaut, ils sont portés en charges).

3) Les logiciels autonomes ou dissociés. Il s'agit des logiciels acquis ou créés individuellement, **c'est-à-dire** indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre.

Les logiciels acquis servant de base à un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif ainsi que les travaux accessoires nécessaires à leur mise en place s'ils ne nécessitent pas de développements en interne significatifs.

Les travaux de création en interne d'un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif dès qu'il est possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel.

Technique comptable

Si le logiciel n'est pas achevé :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Une fois le logiciel achevé :

Débit 2053 « Logiciel »

Crédit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »

Il est nécessaire de distinguer les logiciels en deux catégories selon que l'organisme destine le logiciel à un usage interne ou à un usage commercial.

COMPTE 20531 – LOGICIELS ACQUIS OU SOUS TRAITES ET LOGICIELS EN TANT QUE SERVICE OU SOFTWARE

A) LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE ACQUIS À TITRE ONÉREUX SUR RESSOURCES PROPRES

Un logiciel acquis constitue une immobilisation incorporelle du fait de l'existence d'un droit de propriété incorporelle exclusif.

- **Le droit contractuel** régi par le code de la propriété intellectuelle concerne également le matériel de conception préparatoire ainsi que la protection du logiciel qui est généralement contractuelle pour l'acquéreur.
- Le logiciel **sous licence d'exploitation** est considéré comme acquis alors même que l'organisme n'en est **pas propriétaire**. Il en a le **contrôle** et dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique notamment quand la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat, ou quand elle est rémunérée sous forme de redevances sur toute la durée du contrat. Le coût de la licence doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

Technique comptable

Acquisition à titre onéreux d'un logiciel acquis ou sous-traité sur ressources propres

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités , pour le montant TTC ou HT
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 44562. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4041 Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 Crédit 44586 TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

B) CAS PARTICULIER DES LOGICIELS EN TANT QUE SERVICE OU SOFTWARE (LOGICIEL SAAS). Ces contrats permettent aux organismes d'externaliser intégralement un aspect de leur système d'information. Le logiciel en tant que service ou software (SaaS) est un modèle d'exploitation commerciale des logiciels dans lequel ceux-ci sont installés sur des serveurs distants plutôt que sur la machine de l'utilisateur. L'organisme client ne paie pas de licence d'utilisation pour une version, mais paye un abonnement .

Il s'agit de contrats de services, permettant d'utiliser un logiciel à distance par le biais d'une simple connexion à internet et de bénéficier de tous les services et expertises liés. Le contrat n'a pas pour objet de transférer la licence d'exploitation du logiciel mais uniquement de donner un droit d'utilisation du logiciel via le droit d'accès à la plate-forme.

En effet, en dehors d'un contrat prévoyant une option d'achat, le **droit d'utilisation du logiciel** n'est pas contrôlé par l'utilisateur. Dans ce cas, l'utilisateur ne peut bénéficier des avantages liés à l'exploitation du logiciel non encore consommés au terme du contrat de location.

Par ailleurs, l'organisme n'hébergeant pas le logiciel dans son propre système, n'assume pas les frais liés à l'entretien du logiciel, ainsi le paiement correspond uniquement à l'utilisation du logiciel par l'organisme.

Technique comptable du logiciel en tant que service ou software

- **Les redevances versées rémunèrent une prestation de services continue** et à ce titre sont à comptabiliser en charges au fur et à mesure de la prestation rendue dans **un compte de services extérieurs (61*)**

- **Certains contrats peuvent prévoir le transfert d'une licence d'exploitation ou du logiciel.** Dans ce cas le coût de la licence ou du logiciel est **immobilisé** au titre de l'acquisition du droit de propriété incorporel exclusif attaché au logiciel. Cet actif est comptabilisé au compte **20531 « Logiciels acquis ou sous-traités »** et est amorti sur la durée du contrat.

• C) LOGICIELS SOUS-TRAITÉS :

- Un organisme peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel, en assumant seule la responsabilité de la conception finale du projet. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux confiés à un tiers doivent être comptabilisées chez l'acquéreur, selon la méthode énoncée en matière de logiciel créé.

Technique comptable

Lors de la comptabilisation de l'immobilisation en cours :

Débit 232 « Immobilisations incorporelles en cours »
 Crédit 721 « Immobilisations incorporelles » (production immobilisée)

Lors de la mise en service de l'immobilisation :

Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
 Crédit 23251 Logiciels sous-traités. Immobilisations incorporelles en cours.

COMPTE 20532 – LOGICIELS CREEES EN INTERNE

B) LOGICIELS AUTONOMES À USAGE INTERNE CRÉÉS À TITRE ONÉREUX SUR RESSOURCES PROPRES :

Un **logiciel créé** constitue, comme le logiciel acquis, une **immobilisation incorporelle** du fait de l'existence d'un **droit de propriété** incorporelle exclusif avec ou sans dépôt de brevet.

Un logiciel autonome à usage interne créé **doit être enregistré à l'actif** lorsque les deux conditions suivantes sont simultanément réunies :

Le projet est considéré par l'entité comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;

- L'organisme manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact attendu sur le compte de résultat.

La création d'un logiciel comporte trois phases qui sont divisées en huit étapes :

Phases	Étapes
Phase conceptuelle	1. Étude préalable 2. Analyse fonctionnelle (conception générale de l'application) 3. Analyse organique (conception détaillée de l'application)
Phase de production	4. Programmation (codification) 5. Tests et jeux d'essai
Phase de mise à disposition de l'utilisateur et de suivi	6. Documentation 7. Formation de l'utilisateur 8. Suivi du logiciel (maintenance)

Logiciel autonome à usage interne créé

Technique comptable

La période d'activation des coûts en immobilisation incorporelle s'étend **de l'étape 3 à 6 incluse**.

Lors de la mise en service de l'immobilisation : (activation des coûts de l'étape 3 à 6 incluse)

Débit 20532 Logiciels créés en interne, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations.

- Le coût de production d'un logiciel comprend l'analyse organique qui permet la conception détaillée de l'application, la programmation qui consiste à codifier l'application, les tests et les jeux d'essai et enfin l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation interne ou externe du logiciel.
- Les coûts correspondant aux phases antérieures et postérieures doivent obligatoirement être constatés en **charges**.

Dans le cas 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 .

COMPTE 2058 – AUTRES CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS ET VALEURS SIMILAIRES

COMPTABILISATION DES SITES INTERNET CRÉÉS EN INTERNE SUR RESSOURCES PROPRES

La création de sites internet constitue une application spécifique des coûts de développement. Un site internet est un site accessible par l'ensemble des utilisateurs connectés au réseau mondial Web. Sont concernés les sites intranet accessibles uniquement par les employés d'une société ou d'une administration connectée à son réseau interne ; ainsi que les sites extranet dont tout ou partie du contenu peut être accessible soit par Internet, par des utilisateurs identifiés, soit par un autre intranet.

Il convient en particulier de définir :

- La typologie des sites Internet ;
- les éléments constitutifs de la phase de recherche et de celle de développement.

Afin de comptabiliser à l'actif les coûts de création de sites internet, l'organisme doit remplir simultanément toutes les conditions suivantes :

- Le site internet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- L'organisme a la capacité et l'intention d'achever, d'utiliser ou de vendre le site internet ;
- Le site internet doit générer des avantages économiques futurs ;
- L'organisme dispose des ressources (techniques, financières, et autres) appropriées pour achever son développement, l'utiliser ou le vendre ;
- L'organisme est en capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au site internet en cours de développement ;

1. Deux typologies de sites internet peuvent être identifiés :

- **Les sites Internet « passifs »**, sites de présentation destinés à donner des informations sur l'organisme. Ils ne participent pas aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme. Ils constituent un support de publicité pour l'organisme et ne génèrent pas d'avantages économiques futurs distincts de ceux générés par d'autres actifs. En conséquence, les dépenses de création relatives à ces sites doivent être comptabilisées **en charges**.

• **Les sites Internet « actifs »** sont des sites enregistrant des commandes clients ou participant aux systèmes d'information ou commerciaux de l'organisme. Ils sont générateurs d'avantages économiques futurs. Leurs coûts de développement sont donc susceptibles d'être portés à l'**actif**.

• Par ailleurs, les dépenses qui ont pour objet de transformer un site de simple présentation des activités de l'organisme en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes doivent être analysées comme les dépenses de création d'un nouveau logiciel.

2. Traitement comptable des sites Internet actifs :

- **Identification et traitement comptable des dépenses de coût de création d'un site internet :**

La conception et le développement de sites internet comportent trois phases :

- la phase de recherche préalable,
- la phase de développement et de mise en production,
- la phase d'exploitation.

1. La phase de recherche préalable :

Les coûts engagés lors de la phase de recherche préalable (études de faisabilité, détermination des objectifs et des fonctionnalités du site ...) sont obligatoirement comptabilisés **en charges**. **En effet**, il est impossible, à ce stade, d'évaluer avec une fiabilité suffisante les avantages économiques futurs que l'organisme pourra retirer de cet actif.

Par ailleurs, les frais de recherche initialement comptabilisés en charges, ne peuvent pas être réintégrés ultérieurement au coût de développement de l'actif, même si le projet aboutit, in fine, à la création de sites Internet actifs,

2. Phase de développement et de mise en production

L'enregistrement des coûts de développement et de production sont comptabilisés à l'actif si les six critères cumulatifs indiqués supra sont respectés. Dans ce cas, les dépenses à activer sont relatives à :

- L'obtention et à l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- L'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site (les systèmes de gestion du contenu pouvant être mis à jour et les systèmes de commerce électronique dont le logiciel de cryptage ainsi que les interfaces avec d'autres systèmes informatiques que l'organisme utilise) ;
- le développement, l'acquisition ou la fabrication sur commande d'un code pour les programmes (logiciel de catalogage, moteurs de recherche) de logiciels de bases de données et de logiciels intégrant les applications distribuées dans les programmes (base de données et systèmes comptables de l'organisme) ;
- La réalisation de la documentation technique qui ne constitue pas un guide d'utilisation ;
- Les coûts afférents au contenu dont les frais induits par la préparation, l'alimentation et la mise à jour du site et l'expédition du site.

3. Phase d'exploitation :

Les dépenses ultérieures au titre des sites Internet engagées après leur acquisition ou leur achèvement sont comptabilisées **en charges** lorsqu'elles sont **réalisées, sauf** :

- s'il est probable que ces dépenses permettront au site de générer des avantages économiques futurs au-delà du niveau de performance défini avant l'engagement des dépenses (adjonction à un site de nouvelles fonctions ou caractéristiques....) ;
- et si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable et seront dans ce cas comptabilisées au compte « 2058 - *Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires* ».

Les dépenses de la phase d'exploitation à traiter **en charges** comprennent :

- Former les salariés participant à l'entretien du site,
- Enregistrer le site auprès des moteurs de recherche,
- Effectuer les tâches administratives,
- Mettre à jour les graphiques du site,
- Effectuer les sauvegardes régulières,
- Créer de nouveaux liens,
- Vérifier que les liens fonctionnent normalement et mettre à jour les liens existants,
- Procéder à des révisions de routine de la sécurité du site,
- Effectuer l'analyse de la situation,
- Engager la redevance annuelle d'utilisation du nom de domaine.

L' amortissement des sites internet activés : est calculé selon la durée réelle d'utilisation. Celle-ci est en principe, courte pour tenir compte de la forte obsolescence technique.

Par ailleurs, la durée d'utilisation de certains actifs ne peut être déterminée. De fait, ils ne sont pas amortissables. Il s'agit par exemple du **nom de domaine** puisque l'organisme n'arrête pas l'utilisation du nom à une date donnée.

L'hébergement d'un site internet : Le contrat d'hébergement est le contrat passé entre un utilisateur et une entreprise privée possédant un serveur par lequel le fournisseur héberge sur ses propres serveurs le site internet de l'utilisateur. L'hébergement est le plus souvent le prolongement technique naturel de l'accès au réseau. Les contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues qui se rapprochent des contrats d'abonnements téléphonique.

En conséquence, la charge d'hébergement du site internet est enregistrée au compte 626 « Frais postaux et frais de télécommunications ».

Par ailleurs, les frais d'hébergement de la plate-forme internet peuvent s'assimiler à un contrat de prestation de services et sont comptabilisés au compte 611 « Sous-traitance générale ».

COMPTABILISATION DES BREVETS CREEES EN INTERNE ET AUTRES FRAIS DE CREATION SUR RESSOURCES PROPRES :

Ce sont des dépenses faites pour l'obtention de l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une licence, d'une marque, d'un procédé, de droits de propriété littéraire et artistique ou au titulaire d'une concession.

La comptabilisation des brevets et AMM entre dans le cadre des coûts de développement.

- Les coûts engagés au cours de la phase de recherche préalable sont comptabilisés obligatoirement en **charges**.
- Les coûts engagés au cours de la période de développement (y compris les frais de dépôt) sont portés à l'**actif** si les conditions permettant l'activation sont remplies.
- **Les dépenses ultérieures** sur les brevets et les marques qui ne font que maintenir les avantages économiques futurs incorporés dans la marque, ne satisfont pas aux critères d'activation et sont donc comptabilisés en charges. Il s'agit des frais de défense et de surveillances des marques créées ou acquises ainsi que les frais de renouvellement.

Technique comptable

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »

Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 206 – DROIT AU BAIL ACQUIS SUR RESSOURCES PROPRE

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Il s'agit d'un droit de renouvellement ou d'indemnité d'éviction, ainsi que les loyers éventuellement inférieurs au prix de marché et les révisions de loyer encadrés par la législation. Le droit au bail est un droit d'entrée qui est versé au propriétaire d'un local commercial, en sus du prix de location, lors de l'entrée en jouissance.

Lorsque ce droit d'entrée est considéré comme ayant pour effet **l'acquisition d'éléments incorporels nouveaux**, il est enregistré à l'**actif au compte 206 « Droit au bail »**.

En revanche, lorsque **le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer** et est considéré comme **une charge** d'exploitation, il doit être comptabilisé au compte **613 « Locations »**. La partie concernant les annuités de bail postérieures à l'exercice devra être portée en charges constatées d'avance qui seront ensuite reprises sur la durée du bail. Quand le loyer est en deçà du marché ou quand le bailleur réalise des travaux de remise à neuf ou d'agencement pour le nouveau locataire qui augmente la valeur locative de l'immeuble, le droit d'entrée payé pour rembourser les travaux au bailleur correspond à un supplément de loyer à constater en charges rémunérant ainsi cette augmentation de valeur locative.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial , des établissements publics d'aménagement et des établissements publics nationaux d'enseignement de formation professionnelle agricole.

COMPTE 207 – FONDS COMMERCIAL ACQUIS SUR RESSOURCES PROPRES

Un organisme peut acquérir un fonds commercial dans le cadre de ses activités. Il est constitué des éléments incorporels du fonds de commerce qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparée au bilan de l'entité mais qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'organisme. Les fonds commerciaux ne bénéficient pas d'une protection juridique leur donnant une valeur certaine, mais constituent néanmoins à titre d'exception des immobilisations incorporelles.

Technique comptable

Débit 207 « Fonds commercial acquis sur fonds propres »
Crédit du compte de tiers intéressé

IMMOBILISATIONS ACQUISES MOYENNANT LE PAIEMENT DE REDEVANCES ANNUELLES

Cette partie traite de l'acquisition du droit de propriété d'une immobilisation et non du droit d'utilisation de cette immobilisation. Il s'agit notamment des fonds de commerce, listes de clients et brevets acquis moyennant le paiement d'une redevance pendant une durée préalablement déterminée par contrat.

Les immobilisations incorporelles acquises dans ces conditions suivent les règles générales de comptabilisation des actifs et notamment le critère de fiabilité du coût d'entrée (un élément est comptabilisé à l'actif lorsque son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante).

Lors de l'acquisition, le contrat peut prévoir une partie fixe et une partie variable du coût d'entrée qui seront comptabilisées à l'actif. Le montant à retenir pour la comptabilisation à l'actif doit correspondre à la valeur vénale du bien au moment de la signature de l'acte, c'est-à-dire la valeur actualisée des redevances probables qui seront versées au cours de la période prévue.

Comptabilisation du prix d'acquisition.

Technique comptable

Débit 2058 « Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires »
Crédit du compte de tiers 4041 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations » cédant de l'immobilisation.

Technique comptable

Débit « 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations »
Crédit du compte de trésorerie.

Lors du versement des redevances.

Si les redevances versées excèdent le montant initialement comptabilisé à l'actif, l'excédent constitue une charge d'exploitation s'il n'est pas porteur d'avantages économiques supplémentaires pour l'acquéreur ou une augmentation de la valeur de l'immobilisation dans le cas inverse.

Si le montant des redevances se révèle avant l'expiration de la période de versement inférieur au montant estimé et comptabilisé comme coût d'acquisition, il constitue un indice de perte de valeur pouvant conduire à comptabiliser une dépréciation.

COMPTE 208 – AUTRES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles qui n'entrent pas dans le descriptif du fonctionnement des comptes supra peuvent être comptabilisées au compte 208 « Autres immobilisations incorporelles ».

COMPTE 232 – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les immobilisations incorporelles en cours sont des immobilisations inachevées qui sont subdivisées selon différentes catégories comme dans l'exemple indiqué ci-dessous :

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

1) Les immobilisations incorporelles créées sur les fonds propres de l'établissement

Technique comptable :

Production immobilisée : Il s'agit d'immobilisations incorporelles produites par l'organisme et pour lui-même, dans le cadre de son activité, au moyen de ses propres ressources.

1. Constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné

Crédit 721. Production immobilisée. Immobilisation incorporelle.

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné

Crédit 721. Production immobilisée. Immobilisation incorporelle.

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concernée, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné

Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

2) Les immobilisations incorporelles qui résultent de travaux de plus ou moins longue durée confiés à des tiers.

Dans ce cas, le compte 72 « Production immobilisée » n'est pas mouvementé .

Technique comptable :**1. Constatation des dépenses réalisées :**

Débit du compte 232 d'immobilisation incorporelle en cours concerné

Crédit compte de tiers concerné.

3. À la date de mise en service de l'immobilisation :

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concernée, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit du compte 23 d'immobilisation incorporelle en cours concerné

Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

237 – AVANCES ET ACOMPTES VERSES SUR COMMANDES D'IMMOBILISATION INCORPORELLES

Le compte 237 est subdivisé de la manière suivante :

2371 – Avances versées sur commandes d'immobilisation incorporelles

2372 – Acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles en cours sont portés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisation incorporelles ».

Technique comptable**Comptabilisation d'une avance****1. Prise en charge de la demande de paiement d'avance**

Débit 2371. Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

2. Paiement de l'avance

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant de l'avance

Crédit compte de disponibilités

3. Certification du service fait pour le montant de l'immobilisation incorporelle.

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation incorporelle

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

5. Simultanément pour le montant de l'avance versée

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 2371 Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation d'un acompte**1. Certification du service fait partiel**

Débit 2372. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

3. Paiement de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

4. Certification du service fait de la valeur de l'immobilisation incorporelle

Débit du compte 20 d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

5. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation incorporelle.

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

6. Simultanément pour le montant de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 2372. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

7. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

SOUS SECTION 3 : AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 280 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

En présence d'une immobilisation amortissable, des dotations aux amortissements doivent être comptabilisées lors des opérations d'inventaire, conformément au plan d'amortissement.

L'amortissement des immobilisations traduit la perte de valeur irréversible de l'immobilisation, du fait de la consommation des avantages économiques attendus. Il représente l'amoindrissement de la valeur de l'élément d'actif résultant de l'usage de celui-ci sur une durée déterminée.

L'ensemble des règles générales relatives à l'amortissement des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles :

- seules les immobilisations incorporelles dont la durée d'utilisation par l'entité est déterminable sont amortissables ;
- l'amortissement d'une immobilisation incorporelle est la traduction comptable de la consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

La valeur amortissable de l'actif est sa valeur brute (valeur d'entrée dans le patrimoine ou valeur de réévaluation) sous déduction de sa valeur résiduelle. La valeur résiduelle représente la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie.

La durée d'amortissement doit correspondre à la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation par l'organisme qui débute à la date de consommation des avantages économiques attendus, soit la date de mise en service, date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Or elle peut être différente de la durée d'usage et tenir compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'organisme. Si la durée d'usage est adoptée sur un plan fiscal, l'organisme devra constater un amortissement dérogatoire calculé par différence entre la dotation calculée en comptabilité en fonction de la durée d'utilisation et la dotation calculée sur le plan fiscal en fonction de la durée d'usage. L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations, *au prorata du temps prévisible d'utilisation*.

Les taux d'amortissement relatifs aux durées d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations incorporelles sont fixés par le conseil d'administration.

Toute modification significative des conditions d'utilisation du bien justifie la révision prospective du plan d'amortissement en cours d'exécution.

Les brevets et les licences qui bénéficient d'une protection juridique limitée dans le temps sont amortissables sur la durée de protection qui peut être différente de la durée d'utilisation de ces éléments. .

A contrario, les fonds commerciaux acquis ne donnent pas lieu à un plan d'amortissement car la durée de consommation des avantages économiques attendus n'est pas déterminable.

Dans certains cas, si les conditions d'exploitation de l'immobilisation sont modifiées à une date donnée. La durée de l'amortissement sera modifiée en conséquence afin d'être calculée sur la durée résiduelle d'exploitation de l'actif incorporel. Il s'agit alors d'un changement d'estimation comptable qui nécessite une modification prospective des états financiers. Conformément aux dispositions de la norme 14 (fascicule n°), une information dédiée doit être donnée en annexe.

Les immobilisations incorporelles peuvent être amorties selon le mode linéaire ou dégressif. Le mode linéaire est privilégié et doit être appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Certaines immobilisations dont les logiciels sont éligibles à un amortissement exceptionnel fiscal (voir infra).

L'ensemble des comptes 280 « Amortissements des immobilisations incorporelles » sont subdivisés de la manière suivante :

280 – Amortissements des immobilisations incorporelles

2803 – Frais d'études, de recherche et de développement

2805 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

(même ventilation que le compte 205)

2806 – Droit au bail

2807 – Fonds commercial (*établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles*)

2808 – Autres immobilisations incorporelles

L'amortissement est déterminé par le plan d'amortissement de chaque actif qui est indiqué sur chaque fiche d'immobilisation. La mise à jour de la fiche d'immobilisation dans la comptabilité auxiliaire peut générer automatiquement l'écriture dans le système d'information à partir d'un schéma pré-paramétré.

Afin de comptabiliser la dotation aux amortissements, une demande de comptabilisation est enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon les schémas indiqués ci-dessous. La demande de comptabilisation ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

2803 – Frais d'études, de recherche et de développement

Les frais de développement immobilisés doivent être amortis sur leur durée réelle d'utilisation dans un délai maximal de cinq ans. A titre exceptionnel et pour des projets particuliers, l'amortissement peut être pratiqué sur une durée plus longue n'excédant pas la durée d'utilisation de ces actifs. Il doit par ailleurs en être justifié dans l'annexe.

En cas d'échec du projet pour lequel la probabilité d'obtention d'avantages économiques futurs n'existe plus, les frais correspondants sont immédiatement amortis selon les modalités ci-dessous.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2803 - Frais d'études, de recherche et de développement

Les frais de développement sont amortis à compter de la date de début de consommation des avantages économiques futurs, c'est à dire dès le début d'utilisation ou de vente du produit ou procédé et donc de la comptabilisation à l'actif sans attendre la fin de la période de production.

2805 – Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

Dans la mesure où la valeur d'un brevet est liée pour l'essentiel à la protection juridique qu'il accorde, la durée d'amortissement du brevet doit correspondre à la durée de la protection juridique quand bien même les éléments générateurs d'avantages économiques liés (procédés, etc) continueraient à être utilisés au-delà de cette période. Néanmoins, si la durée d'utilisation d'un brevet devait être estimée par l'entité comme plus courte que la durée de protection, il conviendrait de retenir la durée d'utilisation prévue soit la plus brève. Une information en annexe mentionnera le raisonnement ayant conduit à retenir cette option.

Les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets peuvent être amorties sur une période minimale de cinq ans. Un brevet acquis devrait être amorti à compter de sa date d'acquisition et un brevet créé à compter de sa date de dépôt.

L'amortissement des logiciels :

- **Logiciel acquis :** Contrairement à la règle générale, l'amortissement doit commencer à compter de la date d'acquisition du logiciel et non de celle de la mise en service et sera amorti selon la durée réelle d'utilisation.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

Les logiciels sont éligibles à un amortissement fiscal exceptionnel dès le premier jour du mois d'acquisition et sur une durée de 12 mois. Le complément d'amortissement résultant de son application doit obligatoirement être comptabilisé en amortissement dérogatoire selon les modalités précisées infra.

Logiciels créés :

1. Logiciels autonomes : tant que le logiciel n'est pas achevé, il ne donne pas lieu à amortissement et est inscrit en immobilisations incorporelles en cours aux comptes :

232 - Immobilisations incorporelles en cours

2325 - Logiciels

23251 - Logiciels sous-traités

23252 - Logiciels créés

L'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 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés ».

Dès que le logiciel est achevé, l'enregistrement initial est transféré au compte 20532 « Logiciels créés » ; il est alors amorti sur sa durée probable d'utilisation.

2. Logiciel faisant partie d'un projet de développement :

Les logiciels faisant partie d'un projet de développement sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation. Néanmoins si celle-ci dépasse cinq ans, une justification doit être fournie en annexe (voir technique comptable supra). La date de départ des amortissements est la date de mise en service, soit la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

3 Logiciels indissociables du matériel : ils sont amortis au même rythme que le matériel auquel ils appartiennent sauf s'ils répondent à la définition d'un composant.

Les sites internet : lorsque leurs dépenses de création sont immobilisées, elles sont amortissables car les sites sont susceptibles de perdre de la valeur notamment du fait de l'obsolescence technique. La durée d'amortissement à retenir est la durée d'utilisation du site.

2806 – Droit au bail

Le traitement comptable diffère en fonction de l'option choisie et devra être mentionné en annexe .

Le droit au bail n'est pas amortissable s'il correspond à une immobilisation incorporelle à durée de vie indéfinie.

A contrario, il est amortissable si sa durée d'utilisation est déterminable et correspond à la durée du bail.

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial .

Les **établissements publics à caractère industriel et commercial** *n'amortissent pas le droit au bail*. Ils peuvent néanmoins constituer, en cas de nécessité justifiée, une dépréciation au compte 2906 « Droit au bail »

Spécificité des établissements publics administratifs .

L'indemnité de droit au bail doit faire l'objet d'un amortissement :

- sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ; ou
- en totalité sur l'exercice au cours duquel a été effectué son versement, s'il s'agit d'une location précaire, puisque les locaux peuvent à tout moment être repris par le propriétaire.

2807 – Fonds commercial : Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.

Les fonds commerciaux n'étant pas identifiables, ils ne sont pas amortissables car, la durée de consommation des avantages économiques attendus de ces actifs n'est pas déterminable. Par contre, ils peuvent faire l'objet d'une dépréciation lorsque leur valeur actuelle devient inférieure à leur valeur comptable.

Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics fonciers, établissements publics à caractère scientifique et professionnel

Pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'amortissement fiscal doit être constaté dès l'inscription des frais à l'actif. L'amortissement dérogatoire est une fraction d'amortissement qui ne correspond pas à l'objet normal d'un amortissement économique et est comptabilisé en application de dispositions fiscales. Ainsi les amortissements comptables (ou économiquement justifiés) minorent l'actif alors que l'amortissement dérogatoire majore le passif. L'amortissement dérogatoire peut résulter de la durée d'amortissement, de la base amortissable ou du mode d'amortissement.

L'amortissement dérogatoire est le décalage entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal qui est constaté au compte 6845 – Amortissements dérogatoires.

Technique comptable

Débit 6845 – Amortissements dérogatoires

Crédit 145 – Amortissements dérogatoires

2808 – Autres immobilisations incorporelles

Les amortissements relatifs aux autres immobilisations incorporelles seront comptabilisés au compte 2808 «Autres immobilisations incorporelles».

SOUS SECTION 4 : DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

La dépréciation constitue une perte de valeur jugée réversible d'un actif, que celui-ci soit amortissable ou non. Lorsque la dépréciation est relative à un actif amortissable, elle diminue la base amortissable de cet actif, modifiant ainsi le plan d'amortissement (modification prospective). Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'éléments correspondants.

La réalisation d'un test de dépréciation est obligatoire lorsqu'il existe un indice de perte de valeur. L'indice de perte de valeur peut correspondre à une brutale diminution de la valeur de marché de l'actif, un changement important de l'environnement de l'entité, une dégradation de l'actif imprévue, ou encore une performance de l'actif inférieure aux prévisions.

Le test de dépréciation consiste à comparer la valeur nette comptable de l'actif immobilisé à sa valeur actuelle.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Les immobilisations incorporelles ont rarement une valeur vénale et sont donc en général dépréciées sur la base de leur valeur d'usage qui est évaluée en fonction des flux nets de trésorerie.

- La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.
- La valeur d'usage est la valeur d'estimation des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation de l'actif et de sa sortie, valeur déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

L'ensemble des règles générales relatives à la dépréciation des immobilisations corporelles sont applicables aux immobilisations incorporelles.

290 - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les modalités de fonctionnement des comptes 290 sont indiquées ci-dessous :

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (même ventilation que le compte 205)

2906 - Droit au bail

2907 - Fonds commercial *Spécificité des établissements publics d'aménagement, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles.*

2908 - Autres immobilisations incorporelles

1. Constitution de la dépréciation :

A la clôture des comptes, l'évaluation des éléments d'actif est systématiquement effectuée élément par élément à la valeur nette comptable (valeur d'entrée diminuée des amortissements et éventuelles dépréciations).

Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, une dépréciation sera alors constatée à hauteur de la différence. La valeur actuelle est alors retenue comme valeur d'inventaire.

A contrario, si la valeur actuelle est supérieure à la valeur nette comptable, aucune plus-value latente n'est comptabilisée.

La constatation de la dépréciation est comptabilisée à partir d'une demande de comptabilisation saisie par l'ordonnateur puis enregistrée par l'agent comptable en date du 31/12/N selon le schéma indiqué ci-dessous.

De même, la reprise de la dépréciation s'effectue via une demande de comptabilisation, saisie et validée par les mêmes acteurs. La demande de comptabilisation (en dotation et en reprise) ne génère aucun impact budgétaire et n'est pas extournée automatiquement sur l'exercice N+1.

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2. A la clôture de chaque exercice :

- a) L'augmentation de la dépréciation : Lorsque la différence entre la valeur nette comptable et la valeur actuelle augmente, un complément de dotation doit être comptabilisé.

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

- b) Diminution de la dépréciation (reprise) : Lorsque la dépréciation est devenue en partie obsolète)

Technique comptable

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

3. **L'annulation d'une dépréciation devenue sans objet** : la dépréciation est alors reprise pour le solde.

Technique comptable

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles, solde de la dépréciation

Crédit 7816 Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles, solde de la dépréciation

292 - DÉPRÉCIATIONS DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 290.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur les immobilisations mises en concession, imputées au compte 22 - « Immobilisations mises en concession ». Un fascicule dédié décline les dispositions de la norme 18 « contrats concourant à la réalisation d'un service public » du RNCPE.

293 - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 290.

2932 - Immobilisations incorporelles en cours

Technique comptable

Un brevet figure à l'actif d'un organisme pour une VNC au 31/12/N de 30 000 €. Sa durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans. Il fait l'objet d'un amortissement linéaire.

Compte tenu de l'évolution technologique, l'organisme met en œuvre un test de perte de valeur. En l'absence de valeur vénale du brevet, la valeur d'usage est déterminée d'après les flux nets de trésorerie suivants :

N+1 : 15 000 €

N+2 : 10 000 €

N+3 : 2 000 €

Le taux d'actualisation est de 5 %.

Déterminons si l'organisme doit constater une dépréciation du brevet au 31 décembre N et quelles sont les conséquences comptables de cette dépréciation éventuelle, en l'absence de remise en cause de la durée d'utilisation du brevet.

La valeur d'usage du brevet au 31 décembre N ressort à :

$15\,000/1,05 + 10\,000/1,05^2 + 2\,000/1,05^3 = 25\,084 \text{ €}$

En l'absence de valeur vénale, la valeur actuelle est égale à la valeur d'usage. La valeur nette comptable du brevet (30 000) excède sa valeur actuelle (25 084).

Une dépréciation de $30\,000 - 25\,084 = 4\,916$ doit être constatée :

Technique comptable

Débit 6816 - Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

La nouvelle base amortissable du brevet s'élève à :

VNC avant dépréciation – dépréciation = $30\,000 - 4\,916 = 25\,084 \text{ €}$.

La durée d'utilisation résiduelle est de 3 ans.

L'annuité d'amortissement N+1 sera de : $25\,084 / 3 = 8\,361 \text{ €}$

SOUS SECTION 5 : SORTIE DU BIEN DU PATRIMOINE DE L'ORGANISME

Si l'organisme dispose d'une comptabilisation auxiliaire des immobilisations dans son système d'information, il doit renseigner la fiche d'immobilisation à partir des dates et valeurs de sortie du bien afin qu'elle génère les pièces de comptabilisation dont les schémas sont indiqués ci-dessous et mette à jour automatiquement la comptabilité générale.

De même la comptabilité auxiliaire doit permettre de faire le lien entre le bien et son financement.

L'évaluation d'une immobilisation incorporelle à la sortie du patrimoine

Les enregistrements comptables liés à la sortie du patrimoine d'une immobilisation incorporelle concernent :

- La constatation de l'annuité d'amortissement au titre de l'exercice de cession ;
- La sortie de l'immobilisation du patrimoine ;

1. Hypothèse d'une cession à titre onéreux

a) Il convient de constater l'année de cession du bien **un complément d'amortissement** si le bien n'est pas totalement amorti.

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan:

- Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- Comptabilisation du produit de cession

Débit 462X - Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif

- Reprise des éventuelles dépréciations constatées

Débit 290X - Dépréciations des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

2. Hypothèse d'une cession à titre gratuit

Les écritures à comptabiliser sont similaires à celles relatives à une cession à titre onéreux.

Aucun produit de cession n'est cependant comptabilisé.

a) Il convient de constater l'année de cession du bien un complément d'amortissement si le bien n'est pas totalement amorti.

Le montant de ce complément d'amortissement est calculé de la manière suivante :

Montant de l'annuité pleine prévue par le plan d'amortissement x nombres de jours (du 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu) / 360 jours

La comptabilisation de la dotation complémentaire s'effectue à partir d'une demande de comptabilisation selon le schéma ci-dessous :

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

b) Sortie de l'immobilisation de l'actif du bilan :

- Le cumul des amortissements pratiqués est soldé.

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif pour sa valeur nette comptable.

Débit 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

- Reprise des éventuelles dépréciations constatées

Débit 290X - Dépréciations des immobilisations incorporelles

Crédit 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

3. Hypothèse d'une mise au rebut

Le bien est en général totalement amorti à la date de la mise au rebut. A défaut, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire afin de solder la valeur de l'actif avant toute comptabilisation de la sortie du bien.

- Comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour le solde.

Technique comptable

Débit 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

- L'immobilisation est sortie de l'actif. Sa valeur nette comptable est nulle.

Technique comptable

Débit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

Crédit 20X - Immobilisations incorporelles

CAS PARTICULIER DE LA 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**.

ANNEXE 1 : ACQUISITION À TITRE ONÉREUX D'UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE SUR FINANCEMENT EXTERNE

Les modalités comptables ci-dessous s'appliquent à l'ensemble des situations précédemment décrites mais faisant l'objet d'un financement externe.

1. Comptabilisation de la subvention d'investissement

Débit 4411. Subventions d'investissement

Crédit 104131. Financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 4411. Subventions d'investissement

3. Réception de l'immobilisation incorporelle

Débit du compte d'immobilisation incorporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 44562. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

4. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

5. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 280X - Amortissements des immobilisations incorporelles

6. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs. État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

7. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

8. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

9. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

10. Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813. Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

11. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

Pour les opérations de sortie du bien voir supra

Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit du 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Sortie du financement du bilan**Cas d'un financement de l'État**

Débit 104131. Financement des autres actifs – État

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Cas particulier : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un bien

Débit du compte d'immobilisation incorporelle concerné

Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Ou crédit 10412. Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État

Les opérations de dépréciation, d'amortissement et de reprise consécutive du financement au résultat sont comptabilisées de la même manière que présentée supra.

Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

La sortie du bien et de sa contrepartie est réalisée selon la même technique que présentée au § 11. Dans le cas d'une remise en pleine propriété du bien par l'État, les comptes utilisés sont les comptes 10412 « Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État » et 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

Fascicule n° 6 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (CF NORME 6)

Le présent fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui pour la plupart commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. De par la nature particulière des immobilisations corporelles qui évoluent au cours de leur vie d'actif sous l'impact des amortissements, des dépréciations, ou encore des dépenses ultérieures, la présentation suivante a été adoptée :

- les schémas de comptabilisation initiale et de sortie de l'actif, applicables à l'ensemble des comptes 21, 23, 28 et 29 d'immobilisations corporelles hors biens vivants sont présentés à la suite des commentaires des comptes, dans la sous-section 2 ;

- la sous-section 3 est consacrée aux modalités de comptabilisation des dépenses ultérieures.

Certains comptes d'immobilisations corporelles sont subdivisés en fonction du mode de financement du bien. Sont ainsi distingués les biens acquis, c'est-à-dire dont l'organisme a la propriété juridique, des biens mis à disposition, c'est-à-dire que l'organisme contrôle¹⁰, 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.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DES COMPTES

COMPTE 21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 21 enregistre les immobilisations corporelles achevées, au sein de sous-comptes retraçant les différentes catégories d'immobilisations corporelles définies dans la norme 6. Si l'immobilisation n'est pas achevée à la clôture de l'exercice, l'immobilisation est maintenue en immobilisation en cours jusqu'à sa mise en service (cf. le commentaire du compte 23).

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 21¹¹.

COMPTE 211. TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains en distinguant :

- les terrains nus qui ne supportent pas de construction ;
- les terrains aménagés qui ne sont pas viabilisés ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction propre ;
- les terrains bâtis qui supportent une construction d'autrui ;
- les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.).

Spécificité des EPIC

Le compte 211 présente également des subdivisions ouvertes uniquement aux EPIC permettant de distinguer :

- les sous-sols et les sur-sols, lorsque l'établissement n'est pas propriétaire des trois éléments rattachables à une même parcelle de terrain : sol, sous-sol, sur-sol. En effet, le compte sur-sol enregistre la valeur du droit de construction ou d'utilisation de l'espace situé au-dessus d'un sol dont l'établissement n'est pas propriétaire ;
- les terrains de gisement, tels que les carrières, qui sont les seuls terrains amortissables ;
- le compte d'ordre sur immobilisations relatif aux immobilisations non amortissables réévaluées légalement en 1976.

Hormis les terrains de gisement, les terrains ne sont pas amortis.

¹⁰Le contrôle, généralement organisé sous une forme juridique déterminée, se caractérise par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien et la maîtrise du potentiel de service et / ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

¹¹ 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.

Le compte 211 est subdivisé comme suit :

211. Terrains

2111. Terrains nus

21116. Terrains nus mis à disposition

21117. Terrains nus acquis

21118. Autres terrains nus

2112. Terrains aménagés (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2113. Sous-sols et sur-sols (*compte réservé aux EPIC*)

2114. Terrains de gisement (*compte réservé aux EPIC*)

2115. Terrains bâtis

21151. Ensembles immobiliers industriels (A, B)

211516. Mis à disposition

211517. Acquis

211518. Autres

21155. Ensembles immobiliers administratifs et commerciaux (A, B)

211556. Mis à disposition

211557. Acquis

211558. Autres

21158. Autres ensembles immobiliers

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

2117. Sites naturels

COMPTE 212. AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les agencements et aménagements de terrain sont les travaux destinés à mettre le terrain en état d'utilisation (clôtures, mouvements de terre, drainages, etc.).

Le compte 212 est subdivisé comme le compte 211.

Spécificité des organismes ayant une activité agricole

Les organismes ayant une activité agricole utilisent également un compte 2187 « Amélioration du fonds », dont la finalité est différente.

Sont comptabilisées au compte 212, les améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc.).

En revanche, les améliorations du fonds constituant des améliorations durables de la fertilité des sols, résultant de pratiques culturales suivies (assolements, travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc.), sont enregistrées au compte 2187 « Amélioration du fonds ».

COMPTE 213. CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.

Le compte 213 se subdivise comme suit :

213. Constructions

2131. Bâtiments (à subdiviser comme le 2115)

2135. Installations générales, agencements, aménagements des constructions (à subdiviser comme le 2115)

2138. Autres constructions

COMPTE 214. CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Ce compte enregistre les constructions édifiées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

Il comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

COMPTE 215. INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGES

Sont retracés à ce compte :

– les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement, cette incorporation de caractère irréversible les rendant passibles du même rythme d'amortissement ;

- les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique ;
- le matériel : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, ou pour les prestations de service ;
- l'outillage : instruments (outils, machines, matrices, etc.) dont l'utilisation, conjointement avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;
- les agencements et aménagements du matériel et outillage : dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Spécificité des EPSCP

Le compte 2156 enregistre le matériel d'enseignement, c'est-à-dire l'ensemble des équipements utilisés pour l'exercice de la mission d'enseignement des EPSCP (équipements technologiques, etc.).

Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2154, 2155 et 2157 n'est pas indispensable, peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2154 dont l'intitulé est modifié en conséquence¹².

Le compte 215 est subdivisé comme suit :

215. Installations techniques, matériel et outillage

2151. Installations complexes spécialisées

21511. Sur sol propre

215116. Mises à disposition

215117. Acquises

215118. Autres installations complexes spécialisées sur sol propre

21514. Sur sol d'autrui

215146. Mises à disposition

215147. Acquises

215148. Autres installations complexes spécialisées sur sol d'autrui

2153. Installations à caractère spécifique (à subdiviser comme le 2151)

2154. Matériel (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

2155. Outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

2156. Matériel d'enseignement (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511) (compte réservé aux EPSCP)

2157. Agencements et aménagements du matériel et outillage (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 21511)

COMPTE 216. COLLECTIONS

Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens, y compris numériques, formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique, etc. ou une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc.

Les collections n'ayant pas de durée de vie déterminable, elles ne sont pas amorties.

COMPTE 217. BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Ce compte sert à retracer les biens historiques et culturels tels que définis dans l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels.

Les principes d'utilisation de ce compte et les modalités d'évaluation des biens historiques et culturels sont développés dans l'annexe précitée.

Le compte 217 est subdivisé comme suit :

217. Biens historiques et culturels

2171. Biens historiques et culturels immobiliers

2172. Biens historiques et culturels mobiliers

¹² Pour les EPSCP, le regroupement peut concerner également le compte 2156. Matériel d'enseignement.

COMPTE 218. AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Il est subdivisé comme suit :

218. Autres immobilisations corporelles

2181. Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou qu'il n'a pas reçues en mise à disposition) (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2182. Matériel de transport (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2183. Matériel de bureau et matériel informatique

21831. Matériel de bureau (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

21832. Matériel informatique (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2184. Mobilier (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

2186. Emballages récupérables

2187. Amélioration du fonds (*compte réservé aux organismes ayant une activité agricole*)

2188. Matériels divers (à subdiviser en fonction du mode de financement comme le 2111)

COMPTE 2181. INSTALLATIONS GÉNÉRALES, AGENCEMENTS, AMÉNAGEMENTS DIVERS, DANS DES CONSTRUCTIONS DONT L'ÉTABLISSEMENT N'EST PAS PROPRIÉTAIRE OU QU'IL N'A PAS REÇUES EN MISE À DISPOSITION

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments, etc.

COMPTE 2182. MATÉRIEL DE TRANSPORT

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

COMPTE 2183. MATÉRIEL DE BUREAU ET MATÉRIEL INFORMATIQUE

Le matériel de bureau et informatique comprend, entre autres, les ordinateurs utilisés par les différents services.

COMPTE 2184. MOBILIER

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

COMPTE 2186. EMBALLAGES RÉCUPÉRABLES

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages commerciaux récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

COMPTE 2187. AMÉLIORATIONS DU FONDS

Spécificité des organismes ayant une activité agricole

Le compte 2187 comptabilise les améliorations du fonds, améliorations durables de la fertilité des sols résultant de pratiques culturales suivies (travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc.), à la différence des améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc.) enregistrées au compte 212.

COMPTE 22. IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme n°18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » qui présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, des immobilisations faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

COMPTE 23. IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 fait apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de l'exercice.

COMPTE 231. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Les immobilisations corporelles en cours sont les immobilisations non achevées. Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement : voir la technique comptable présentée ci-dessous au cas n°4 des modalités de comptabilisation initiale et de sortie de l'actif présentées en sous-section 2 ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers : le compte 72 n'est pas mouvementé, les dépenses sont directement comptabilisées au débit du compte 231 et au crédit du compte de tiers concerné.

À la date de mise en service du bien, le compte 23 concerné est soldé par le débit du compte 21 approprié.

Le compte 231 est subdivisé comme suit :

231. Immobilisations corporelles en cours

- 2311. Terrains
- 2312. Agencements et aménagements de terrains
- 2313. Constructions
- 2314. Constructions sur sol d'autrui
- 2315. Installations techniques, matériel et outillage
- 2318. Autres immobilisations corporelles

COMPTE 232. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Les développements de ce compte relèvent du fascicule déclinant la norme 5 relative aux immobilisations incorporelles.

COMPTE 235. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Les biens vivants immobilisables sont enregistrés au compte 25 (voir commentaire du compte 25). Toutefois, tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de vie productive, ou ne fournissent pas un volume de production minimale (cas des végétaux), ces immobilisations sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations corporelles de biens vivants en cours.

Ces immobilisations corporelles de biens vivants en cours ne sont pas amorties tant qu'elles n'ont pas été imputées dans les subdivisions du compte 25.

Le compte 235 est subdivisé comme suit :

- 2351. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
- 2353. Animaux de service
- 2356. Plantations pérennes
- 2357. Autres végétaux immobilisés

COMPTE 238. AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Technique comptable

Cas n°1 : comptabilisation d'une avance

1. Prise en charge de la demande de paiement d'avance

- Débit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

2. Paiement de l'avance

- Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant de l'avance
- Crédit compte de disponibilités

3. Certification du service fait pour le montant de l'immobilisation corporelle

- Débit compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
- Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation corporelle

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

5. Simultanément pour le montant de l'avance versée

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

6. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture (hors avance)

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

Cas n°2 : Comptabilisation d'un acompte**1. Certification du service fait partiel**

Débit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Réception de la facture d'acompte

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

3. Paiement de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

4. Certification du service fait de la valeur de l'immobilisation corporelle

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

5. Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture pour la valeur de l'immobilisation corporelle.

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

6. Simultanément pour le montant de l'acompte

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

7. Règlement du fournisseur pour le solde de la facture

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

Le compte 238 est subdivisé de la manière suivante :

238. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

COMPTE 24. IMMOBILISATIONS GREVEES DE DROIT***Spécificité des fondations universitaires***

Les modalités de fonctionnement des comptes des fondations universitaires seront décrites dans un document synthétisant le cadre juridique, financier et comptable des fondations universitaires.

COMPTE 25. IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Chaque animal ou végétal, destiné à servir de façon durable à l'activité de l'organisme, dans le cadre d'une exploitation agricole par exemple, pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, est inscrit à l'actif immobilisé. Dans ce cas, les biens vivants qui ont atteint le stade de vie productive, équivalent de la notion de mise en service, sont enregistrés aux subdivisions du compte 25.

Il s'agit des animaux reproducteurs adultes des grandes espèces, dont la durée de vie productive est supérieure à deux ans, qui sont utilisés comme « moyens durables » de productions d'autres biens. Ce sont :

- les équins (poulinières, étalons) ;
- les bovins (vaches, taureaux) ;
- les ovins (brebis, béliers) ;
- les porcins (truies, verrats) ;
- les animaux reproducteurs adultes produisant des animaux de service.

Sont concernés également les animaux de service, notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat, les plantations pérennes, destinées à rester en place pendant plusieurs années (vignes, vergers...) et les autres végétaux immobilisés.

En revanche, les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou en cours, produits par l'organisme, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Le compte 25 se subdivise comme suit :

- 251. Animaux reproducteurs (adultes)
- 252. Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
- 253. Animaux de service
- 254. Plantations pérennes
- 257. Autres végétaux immobilisés

COMPTE 281. AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Un actif est amortissable lorsque son utilisation est déterminable. L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Il traduit le rythme de consommation des avantages économiques attendus. À la différence d'une dépréciation, la dotation aux amortissements a un caractère irréversible.

Durée d'utilisation

La durée d'utilisation de l'actif est déterminée selon les critères suivants :

- *physique* : l'actif subit une usure physique par l'usage qu'en fait l'organisme ou par le passage du temps ;
- *technique* : il est attendu que l'évolution technique impliquera l'obsolescence de l'actif, son utilisation devenant inférieure à celle qui serait fondée sur sa seule usure physique. Il en est notamment ainsi en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- *juridique* : l'utilisation est limitée dans le temps par une période de protection légale ou contractuelle.

Ces critères ne sont pas exhaustifs, d'autres critères peuvent également être pris en compte. Si plusieurs critères s'appliquent, il convient de retenir l'utilisation la plus courte résultant de l'application de ces critères.

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 pièce¹³.

Les annuités sont calculées selon le principe du *pro rata temporis*. Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement.

L'amortissement est appliqué de la même manière pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le plan d'amortissement peut être modifié, notamment en cas de modification dans l'utilisation probable du bien (changement de la durée d'amortissement) ou en cas de dépréciation du bien¹⁴ (changement de la base amortissable).

¹³ 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.

¹⁴ Par conséquent, toute reprise de dépréciation ou nouvelle dépréciation entraîne une modification du tableau d'amortissement.

Exemple d'un plan d'amortissement révisé

Matériel acquis en N pour 100. Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit une dotation annuelle aux amortissements de 20).

A la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La valeur nette comptable (VNC) étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

PLAN D'AMORTISSEMENT RÉVISÉ						
Année	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciations	VNC
N	100	20	20	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

Technique comptable

Voir infra : Technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

Le compte 281 présente les subdivisions suivantes :

281. Amortissements des immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 2811. Terrains de gisement
 - 2812. Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que le compte 212)
 - 2813. Constructions (même ventilation que compte 213)
 - 2814. Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que le compte 214)
 - 2815. Installations techniques, matériels et outillages (même ventilation que le compte 215)
 - 2818. Autres immobilisations corporelles (même ventilation que le compte 218)

COMPTE 282. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Le compte 282 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 282 est utilisé pour les amortissements sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 285. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Le compte 285 fonctionne de la même manière que le compte 281 (voir commentaire supra).

Le compte 285 est utilisé pour les amortissements sur biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

COMPTE 291. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (HORS BIENS VIVANTS)

Les dépréciations des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur de l'actif immobilisé qui n'est pas nécessairement irréversible.

Les comptes de dépréciation sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation ou de sa mise au rebut, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous dans la technique de comptabilisation initiale et de sortie du bien.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation = 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N = 20 ;
- valeur nette comptable (VNC) au 31/12/N = 30.

Hypothèses	Comparaison valeur actuelle (VA) / VNC	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale (VV) = 35	$VV = 35 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	$VA = 25 < VNC = 30$	Dépréciation $(30-25) = 5$	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	$VA = 20 < VNC = 30$	Dépréciation $(30-20) = 10$	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	$VA = 45 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30

VA = Valeur actuelle : valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage.

Technique comptable

Constatation d'une dépréciation

Débit 6816. Dotations pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)
Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Le compte 291 est subdivisé de la même manière que le compte 21.

COMPTE 292. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS MISES EN CONCESSION

Les modalités de fonctionnement du compte 292 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 292 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations mises en concession imputées au compte 22 qui font l'objet d'un fascicule dédié déclinant la norme 18 relative aux « contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

COMPTE 293. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS EN COURS

Les modalités de fonctionnement des sous-comptes 293 sont semblables à celles du compte 291.

COMPTE 2931. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (HORS BIENS VIVANTS)

Le compte 2931 est utilisé pour les dépréciations sur immobilisations corporelles en cours imputées au compte 231.

COMPTE 2935. IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS (BIENS VIVANTS)

Le compte 2935 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants en cours immobilisés imputés au compte 235.

COMPTE 295. DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES (BIENS VIVANTS)

Les modalités de fonctionnement du compte 295 sont semblables à celles du compte 291.

Le compte 295 est utilisé pour les dépréciations sur les biens vivants immobilisés imputés au compte 25.

SOUS-SECTION 2 : TECHNIQUE DE COMPTABILISATION INITIALE ET DE SORTIE DU BIEN

Sont présentés ci-dessous les schémas comptables des différents modes d'entrée et de sortie du bilan des immobilisations corporelles (hors biens vivants) :

- Cas n°1 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur fonds propres ;
- Cas n°2 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur financement externe ;
- Cas n°3 : Acquisition à titre gratuit ;
- Cas n°4 : Production immobilisée.

Cas n°1 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur fonds propres

1. Comptabilisation initiale, à la date de réception de l'immobilisation

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT
Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

2. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

3. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
Crédit compte de disponibilités

4. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

5. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

6. Sortie du bien du patrimoine

6.1. Hypothèse d'une cession à titre onéreux

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) :
montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

– Simultanément, constatation du produit de la vente du bien

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

– Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6.2. Hypothèse d'une cession à titre gratuit

– Constatation d'un complément d'amortissement relatif à l'année de cession (pour un bien non déjà amorti en totalité) :
montant de l'annuité = annuité prévue par le plan d'amortissement * (nombre de jours depuis le 01/01 de l'année de cession jusqu'au jour de cession exclu / 360 jours).

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

– Sortie de l'immobilisation

Solde des amortissements pratiqués

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Sortie de la valeur nette comptable de l'immobilisation

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisation corporelle concerné

– Reprise des éventuelles dépréciations, lorsque elles sont devenues obsolètes en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6.3. Hypothèse d'une mise au rebut

En cas de mise au rebut, l'immobilisation doit être complètement amortie. Si, à la date de la réforme, le bien concerné n'est pas amorti en totalité, il convient de pratiquer un amortissement complémentaire pour solde avant de sortir le bien du bilan.

– Le cas échéant, comptabilisation de l'amortissement complémentaire pour solde

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit subdivision intéressée du compte 281

– Constatation de la sortie du bien

Débit subdivision intéressée du compte 281

Crédit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné

Cas n°2 : Acquisition à titre onéreux d'une immobilisation sur financement externe¹⁵**1. Comptabilisation de la subvention d'investissement**

Débit 4411. Subventions d'investissement

Crédit 104131. Financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 4411. Subventions d'investissement

3. Réception de l'immobilisation corporelle

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

4. Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

5. Règlement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit compte de disponibilités

6. En fin d'exercice, amortissement de l'immobilisation

Débit 6811. Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 281X. Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

7. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs. État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

8. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816. Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

9. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

10. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 291. Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Crédit 7816. Reprise sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

11. Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813. Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

12. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Pour les opérations de sortie du bien voir le § 5 du cas n°1

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État (si financement de l'État)

ou Débit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (si financement d'autres tiers)

Crédit du 7813. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

¹⁵ Les financements externes de l'actif font l'objet d'une norme *ad hoc*, la norme n°20 « Les financements d'actifs » et d'un fascicule dédié.

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131. Financement des autres actifs – État

Crédit 104931. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Crédit 1349X. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Cas n°3 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un bien

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Crédit 1341X. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Ou crédit 10412. Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État

Les opérations de dépréciation, d'amortissement et de reprise consécutive du financement au résultat sont comptabilisées de la même manière que présentée au cas n°2. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

La sortie du bien et de sa contrepartie est réalisée selon la même technique que présentée au § 11 du cas n°2. Dans le cas d'une remise en pleine propriété du bien par l'État, les comptes utilisés sont les comptes 10412 « Contrepartie et financements des actifs remis en pleine propriété – État » et 10492 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État ».

Cas n°4 : Production immobilisée

Il s'agit d'immobilisations corporelles produites par l'organisme et pour lui-même, dans le cadre de son activité, au moyen de ses propres ressources.

1. Constatation des travaux réalisés en N

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 72. Production immobilisée

2. Constatation des travaux réalisés en N+1

Débit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 72. Production immobilisée

3. Mise en service de l'immobilisation en N+1

Débit du compte 21 d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44562. TVA déductible sur immobilisations (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit du compte 23 d'immobilisation corporelle en cours concerné

Crédit 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Les opérations de dépréciation, amortissement et sortie du bien du patrimoine de l'organisme sont comptabilisées de la même manière que présentée au cas n°1.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des biens vivants devraient être commentées ultérieurement dans une norme *ad hoc* relative aux actifs biologiques.

Les biens historiques et culturels sont traités dans le fascicule déclinant la norme n°17 qui leur est dédiée.

La norme n°18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » présente les modalités de comptabilisation des immobilisations mises en concession, de celles faisant l'objet d'un contrat de délégation de service public ou d'un contrat de partenariat public-privé.

Pour plus d'information sur la méthode de comptabilisation des actifs par composants, voir l'instruction relative aux modalités de mise en œuvre de la comptabilisation par composants des actifs.

Les modalités de comptabilisation relatives aux mises à disposition de biens sont décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public.

Les modalités d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières sont indiquées dans l'instruction relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées.

Le traitement comptable des immobilisations incorporelles et corporelles contrôlées conjointement est précisé dans l'instruction dédiée.

Les modalités comptables afférentes aux financements externes de l'actif sont déclinées dans le fascicule lié à la norme 20.

SOUS-SECTION 3 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX A REPARTIR**Spécificité des établissements publics fonciers**

Le compte 1571 est mouvementé dans le cadre de la gestion des stocks des EP fonciers et ceux d'aménagement. Les modalités d'utilisation de ce compte font l'objet de développements dédiés dans le fascicule dédié à la norme 8 « Stocks ».

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions 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 », soit sous forme de provision pour gros entretien.

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

Fascicule n° 7 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES (CF. NORME 7)

Le présent fascicule traite des immobilisations financières des organismes. Sont concernées les participations, les créances rattachées à ces participations et des autres immobilisations financière.

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

Les modalités d'évaluation des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Les comptes de classes 2 sont normalement débiteurs à l'exception des comptes à racine 28 et 29.

Les comptes de classe 1 sont normalement créditeurs.

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DES COMPTES

COMPTE 17. DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Ce compte enregistre au passif du bilan notamment les dettes d'un établissement au sein d'un GIE (groupement d'intérêt économique), d'un GIP (groupement d'intérêt public) ou d'une filiale.

Le compte 17 est subdivisé comme suit :

- 171. Dettes rattachées à des participations (groupe)
- 174. Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
- 178. Dettes rattachées à des sociétés en participation¹⁶

Technique comptable

Comptabilisation des dettes

Débit subdivision intéressée du compte 45. Comptabilités distinctes rattachées

Crédit subdivision intéressée du compte 17. Dettes rattachées à des participations

COMPTE 26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Comptablement, constituent des participations, les droits détenus par l'organisme sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

- prise de contrôle : le détenteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;
- prise de participation : le détenteur des titres recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Dans le cadre prévus par ses textes institutifs, un organisme peut prendre des participations financières , voire même créer des filiales.

Juridiquement (cf. code du commerce), lorsqu'un établissement possède plus de la moitié du capital d'une société, la seconde est considérée comme *filiale* de la première. A l'inverse, lorsque l'établissement possède une fraction du capital comprise entre 10% et 50%, le premier est considéré comme ayant une *participation* dans la seconde.

Ainsi, la définition des titres de participation renvoie, en pratique aux notions de « filiales » et de « participation » retenues par le code de commerce. Néanmoins, elle englobe également certains titres, qui représentant moins de 10 % du capital de l'entité tiers, sont détenus de manière durable et permettent d'exercer une certaine influence.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

- 261. Titres de participation
 - 2611. Actions
 - 2618. Autres titres
- 266. Autres formes de participation

¹⁶ Voir commentaire du compte 268.

267. Créances rattachées à des participations

2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

2674. Créances rattachées à des participations (hors groupe)

2675. Versements représentatifs d'apports non capitalisés (appels de fonds) *(compte spécifique aux EPIC et aux EPNEFPA)*

2676. Avances consolidables

2677. Autres créances rattachées à des participations

2678. Intérêts courus

268. Créances rattachées à des sociétés en participation

2681. Principal

2688. Intérêts courus

269. Versement à effectuer sur titres de participation non libérés

Le compte 265 dédié aux parts dans des entreprises liées et créances sur des entreprises liées (filiale) n'est pas abordé dans le présent fascicule.

COMPTE 261. TITRES DE PARTICIPATION

Ce sont les titres dont la possession durable permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, etc.).

Les modalités d'évaluation (évaluation initiale, et évaluation à la date de clôture) des immobilisations financières sont définies dans la norme 7.

Technique comptable**Cas 1 : Acquisition à titre onéreux****Acquisition des titres**

Débit 261x. Titres de participation

Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations

et

Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations

Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des titres**=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Enregistrement de l'encaissement

Débit du compte de classe 5 concerné

Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

=> Sortie du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit 261x. Titres de participation

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

Cas 2a : Participation reçue à titre gratuit – Financement de l'État.**Acquisition des titres**

Débit 261x. Titres de participation

Crédit 1041x Valeurs initiales des financements rattachés à des actifs – État

Cession des titres**=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit 261x. Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1041x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État
 Crédit 1049x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1049x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État
 Crédit 7863. Quote part reprise au résultat des financements rattachées à des actifs

Cas 2b : Participation reçue à titre gratuit – Financement provenant de tiers autre que l'Etat.**Acquisition des titres**

Débit 261x. Titres de participation
 Crédit 1341x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

Cession des titres**=> Enregistrement de la cession, pour le montant de la cession**

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations
 Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Sortie de la participation du bilan, pour la valeur d'acquisition

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés
 Crédit 261x. Titres de participation

=> Sortie du financement du bilan

Débit 1341x. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État
 Crédit 1349x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État

=> Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 1349x. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État
 Crédit 7863. Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ». Parallèlement, les financements associés (enregistrés aux subdivisions concernées du compte 104 ou 134) sont reconstitués comme indiqué supra (pour plus de détail, voir la technique comptable dans le fascicule immobilisations corporelles).

Cas 3 : Acquisition par voie d'échange

Les opérations d'échange de titres sont comptabilisées comme une cession de titres remis en échange, suivie de l'acquisition des titres reçus en échange. Les modalités de comptabilisation sont identiques à celles prévues au cas 1, hors, le cas échéant, opérations de trésorerie (possibilité de compensation partielle en cas d'échange non financièrement égalitaire).

COMPTE 266. AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne plus particulièrement les apports faits par des établissements à des GIE (groupement d'intérêt économique), à des GIP (groupement d'intérêt public) ou à d'autres groupements de même nature.

Technique comptable• **Apports en numéraire**

Débit 266. Autres formes de participation
 Crédit du compte de classe 5

• **Apports en nature ou en industrie**

1^{er} cas : si le bien en figure pas dans la convention constitutive du GIP/GIE, le bien apporté est évalué à la valeur nette comptable

=> Le bien figure pour sa valeur nette comptable au débit du compte approprié de la classe 2.

Remise du bien au GIP/GIE : Ecritures de sortie du bilan de l'organisme apporteur

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés
 Crédit du compte de classe 2 intéressé

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation
 Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif

=> Si ce bien est amortissable : figurent au débit du compte approprié de la classe 2 la valeur nette comptable du bien et au crédit du compte 28 d'amortissement des immobilisations, le montant des amortissements.

Remise du bien au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements à la date de l'apport

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite, infra, au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

2° cas : le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIP/GIE, différente de sa valeur nette comptable¹⁷

=> Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, il faut constater sa valeur nette comptable :

Remise du bien :

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés

Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur brute du bien

Débit du compte d'amortissement (subdivision intéressée du compte 28) pour le montant des amortissements à la date de l'apport

Comptabilisation de l'apport fait au GIP/GIE :

Débit 266. Autres formes de participation

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur d'apport

Le compte 656 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

Le compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif » enregistre la remise à la valeur précisée dans la convention constitutive.

Les éventuelles dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises selon la technique décrite infra au compte 296 « Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ».

COMPTE 267. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts ou d'avances octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).

COMPTE 2671. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2671 les prêts à long ou moyen terme consentis aux filiales que l'établissement a été autorisé à créer ou à acquérir.

Technique comptable

Constataion du prêt consenti

Débit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

Crédit compte de tiers

Versement du prêt

Débit compte de tiers

Crédit compte de classe 5

Remboursement du prêt par le tiers à l'organisme

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers

Puis réduction ou annulation de la créance

Débit compte de tiers

Crédit 2671. Créances rattachées à des participations (groupe)

COMPTE 2674. CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (HORS GROUPE)

Sont comptabilisés au compte 2674 les prêts à long ou moyen terme consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation.

La technique comptable est identique à celle du compte 2671.

¹⁷ Écritures identiques au cas précédent ; seul le montant est modifié.

COMPTE 2675. VERSEMENTS REPRESENTATIFS D'APPORTS NON CAPITALISÉS (APPELS DE FONDS)**Spécificité des EPIC et des EPNEFPA**

Il s'agit du cas où la souscription à une partie du capital d'une société entraîne ultérieurement, pour le souscripteur, des versements obligatoires de fonds supplémentaires qui ne sont pas inscrits au capital de cette société. Il en est ainsi, par exemple en matière immobilière.

COMPTE 2676. AVANCES CONSOLIDABLES

Les avances consolidables au sens financier sont des fonds :

- ayant pour l'entité qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;
- pour les organismes sans capital, ces avances sont la contrepartie de droits dans l'entité bénéficiaire de l'avance (les avances versées à un groupement d'intérêt public (GIP) sans échéance de remboursement définie constituent des avances consolidables).

Exemple : les avances assurant le financement permanent d'un GIE en complément d'un capital social inexistant ou insuffisant..

Technique comptable**Constatation de l'avance**

Débit 2676. Avances consolidables

Crédit 458. Opérations faites en commun ou en GIE

COMPTE 2677. AUTRES CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Sont comptabilisées au compte 2677 les créances rattachées à des participations autres que celles comptabilisées aux comptes 2671, 2674 et 2676. Il s'agit par exemple des dividendes à recevoir qui correspondent à des revenus acquis mais non encore encaissés. L'établissement détenteur les comptabilise dès la décision de distribution prise par l'assemblée de la société émettrice.

Technique comptable**Constatation de la créance**

Débit 2677. Autres créances rattachées à des participations

Crédit 761. Produits de participation

Recouvrement de la créance

Débit du compte de classe 5.

Crédit 2677. Autres créances rattachées à des participations

COMPTE 2678. INTÉRÊTS COURUS

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur titres immobilisés (créances rattachées, versements ou avances) imputées au compte 26x. Participations et créances rattachées à des participations.

Les intérêts courus à la date de clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir à rattacher au compte de titres immobilisés 2678 par le crédit du compte de revenu 761x - Produits de participation.

Technique comptable**En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N**

Débit 2678. Intérêts courus

Crédit 761x. Produit de participation

Écritures à l'échéance, en N+1**Constatation des intérêts courus**

Débit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

Crédit 2678. Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent (N)

Crédit 761x. Produit de participation, pour la part de l'exercice (N+1)

Encaissement des intérêts

Débit du compte de classe 5

Crédit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

COMPTE 268. CRÉANCES RATTACHÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

La société en participation (SEP) est une structure n'ayant **pas de personnalité juridique**. Elle n'est pas immatriculée et ne peut donc disposer d'un patrimoine en son nom propre. Néanmoins, la création d'une SEP, comme toute société, implique la mise en commun par les associés de biens ou de leur industrie. D'où l'obligation d'y faire des apports ; mais la SEP, n'ayant pas la personnalité morale, ne peut avoir de capital. En conséquence, qu'il y ait apports en nature, en numéraire ou en industrie, les associés ne peuvent en transférer la propriété à la SEP.

En tant qu'entité produisant des comptes, on distingue dans une SEP :

- l'entité gérante associée qui produit ses propres comptes et tient la comptabilité de la SEP ;
- le(s) entité(s) associée(s) qui produit (sent) leurs propres comptes.

Un établissement public national ne peut être gérant d'une SEP. Cependant, son texte institutif peut l'autoriser à prendre des participations dans ce type de société. D'une manière générale, le conseil d'administration de l'établissement doit ensuite adopter une délibération autorisant ces opérations.

Technique comptable

Principales écritures comptables générées dans la comptabilité d'une entité associée par l'activité d'une société en participation :

Mise à disposition de fonds par les participants à la SEP

Débit 458. Opérations faites en commun ou en GIE ;
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 GIE.

Amortissements d'une immobilisation

A la clôture de l'exercice comptable, les écritures de dotations aux amortissements classiques vont être enregistrées dans la comptabilité du gérant. La quote-part d'amortissements revenant aux participants doit également être constatée dans les comptabilités des entités associées.

Débit compte 458. Opérations faites en commun ou en GIE ;
Crédit compte 268. Créances rattachées à des sociétés en participation.

Enregistrement des opérations courantes de la SEP

Les opérations courantes sont comptabilisées dans la comptabilité du gérant.

Constatation et partage du résultat de la SEP

A la clôture de l'exercice, le résultat doit être réparti entre les participants à la société en participation (SEP). Cette répartition doit être réalisée avant le 28/02/N+1.

Lorsqu'il s'agit d'un bénéfice :

Débit 458. Opérations faites en commun ou en GIE
Crédit 755. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun

Lorsque le résultat se solde par une perte :

Débit 655. Quote-part du résultat sur opérations faites en commun
Crédit 458. Opérations faites en commun ou en GIE

COMPTE 269. VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES DE PARTICIPATION NON LIBÉRÉS

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'entreprise lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.

Technique comptable

Acquisition de titres de participation non libérés

Débit 261. Titres de participation
Crédit 269. Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

Versement du capital restant

Débit 269. Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

Crédit compte de classe 5

COMPTE 27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les autres immobilisations financières comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

271. Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété)

2711. Actions

2718. Autres titres

272. Titres immobilisés (droits de créance)

2721. Obligations

2722. Bons

2728. Autres

273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille**274. Prêts**2741. Prêts participatifs¹⁸2742 Prêts aux associés¹⁹

2743. Prêts au personnel

2744. Prêts étudiants

2748. Autres prêts

275. Dépôts et cautionnements versés

2751. Dépôts

2755. Cautionnements

276. Autres créances immobilisées

2761. Créances diverses

2768. Intérêts courus

27682. Sur titres immobilisés (droits de créance)

27684. Sur prêts

27685. Sur dépôts et cautionnements

27688. Sur créances diverses

277. Actions propres ou parts propres²⁰

2771. Actions propres ou parts propres

2772. Actions propres ou parts propres en voie d'annulation

279. Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés**COMPTE 271. TITRES IMMOBILISÉS AUTRES QUE LES TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITÉ DE PORTEFEUILLE (DROIT DE PROPRIÉTÉ)**

Titres représentatifs de parts de capital (actions, parts de sociétés...) que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Leur détention ne permet pas d'exercer une influence sur l'émetteur.

Pour la technique comptable associée à ces titres, voir le commentaire du compte 261.

COMPTE 272. TITRES IMMOBILISÉS (DROITS DE CRÉANCE)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Il s'agit par exemple des obligations, bons, etc.

Pour la technique comptable associée, voir le commentaire du compte 261.

Les comptes 271 et 272 décrivent des valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions, notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale.

¹⁸ Opérations relatives aux filiales non détaillées dans la présente instruction.

¹⁹ Idem 2

²⁰ Idem 2

COMPTE 273. TITRES IMMOBILISÉS DE L'ACTIVITE DE PORTEFEUILLE

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont des titres destinés à l'activité de portefeuille de l'entité avec pour seul objectif d'en retirer une rentabilité satisfaisante à moyen terme sans intention de participer à la gestion de l'entité dont les titres sont détenus.

Des titres ne peuvent être affectés à ce portefeuille que s'il procure à l'entité une rentabilité récurrente par les cessions ou les revenus rattachés aux titres. Seuls les titres de propriété (actions, parts sociales) ou permettant d'obtenir ultérieurement la propriété (obligations convertibles en actions) peuvent figurer dans cette catégorie.

Technique comptable

Acquisition des TIAP

Débit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
 Crédit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 et
 Débit 404. Fournisseurs d'immobilisations
 Crédit du compte de classe 5 concerné

Cession des TIAP.

Il convient de déterminer la plus ou moins-value de cession réalisée : dans l'hypothèse d'un gain de cession, le compte 756 est utilisé. Il est débité de la valeur brute des TIAP cédés et crédité du prix de cession de ces TIAP. Si la vente de TIAP génère une perte, le compte mouvementé est le 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »

Hypothèse n°1 : la cession génère un profit

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés
 Crédit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations , pour le prix de cession
 Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif , pour le prix de cession

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5
 Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde créditeur du compte 756 traduit le montant de la plus-value de cession..

Hypothèse n°2 : la cession génère une perte

Sortie des TIAP de l'actif

Débit 656. Valeur comptable des éléments d'actif cédés , pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés
 Crédit 273. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille, pour la valeur d'acquisition des TIAP cédés

Constatation de la cession des TIAP

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations pour le prix de cession
 Crédit 656. « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » », pour le prix de cession.

Encaissement du prix de cession

Débit compte de classe 5
 Crédit 462. Créances sur cessions d'immobilisations

Le solde débiteur du compte 656 traduit le montant de la moins-value de cession.

COMPTE 274. PRÊTS

Il s'agit de fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

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

COMPTE 275. DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Le compte 275 enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement. Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF ou GDF, convention avec la SNCF ou Air France, etc.

Technique comptable**Versement du dépôt/ cautionnement**

Débit 275. Dépôts et cautionnements versés
Crédit du compte de classe 5 intéressé

Remboursement de l'organisme par le tiers

Débit du compte de classe 5 intéressé
Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés

COMPTE 276. AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES**Compte 2761 - CRÉANCES DIVERSES**

Créance récupérée à moyen ou à long terme par l'organisme.

Technique comptable**Constatation de la créance**

Débit 2761 – Créances diverses
Crédit compte de tiers

Récupération de la créance

Débit compte de tiers
Crédit 2761 - Créances diverses

COMPTE 2768. INTÉRÊTS COURUS

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Le compte 2768 Intérêts courus est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur les autres titres immobilisés, prêts et avances octroyés imputés au compte 27x. Autres immobilisations financières, en contrepartie du compte de revenus 762x - Produits des autres immobilisations financières.

Technique comptable**En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N**

Débit 2768. Intérêts courus
Crédit 762x. Produit des autres immobilisations financières

Écritures à l'échéance, en N+1**1. Constatation des intérêts courus**

Débit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé
Crédit 2768. Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent (N)
Crédit 762x. Produit des autres immobilisations financières, pour la part de l'exercice (N+1)

2. Encaissement des intérêts

Débit du compte de classe 5

Crédit 463. Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

COMPTE 279. VERSEMENTS RESTANT A EFFECTUER SUR TITRES IMMOBILISES NON LIBERES

Ce compte est crédité du montant des versements restant à effectuer sur les titres immobilisés non libérés, par le débit du compte 271 « Titres immobilisés autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (droit de propriété) ».

Technique comptable

Voir commentaire du compte 269.

COMPTE 29. DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS

La dépréciation d'une immobilisation financière constate sa perte de valeur, jugée non irréversible. En d'autres termes, une dépréciation est constatée lorsque la valeur d'inventaire devient inférieure à la valeur d'entrée dans les comptes de l'organisme. La valeur d'inventaire s'apprécie différemment selon la nature de l'immobilisation financière :

- pour les participations, la valeur d'inventaire correspond à la valeur d'utilité²¹

A condition que l'évolution de la valeur d'utilité ne provienne pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation :

- critères objectifs (cours moyen de bourse du dernier mois, capitaux propres, rentabilité, motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine) ;
- éléments prévisionnels (perspective de rentabilité, de réalisation, conjoncture économique, etc.).

A la date de clôture, la valeur d'utilité est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciation des participations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Dans le cas où l'organisme détient une participation sur laquelle il a également une créance, la dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, une provision pour risque est constituée, le cas échéant, lorsque les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies²².

- pour les créances rattachées à des participations, les prêts, dépôts et cautionnements, la valeur d'inventaire correspond à la valeur probable de recouvrement ; une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance, devient inférieure à sa valeur nette comptable.

- pour les autres titres immobilisés, à l'exception des TIAP, la valeur d'inventaire est estimée :
- pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

A la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

- pour les TIAP, la valeur d'inventaire tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et est fondée, notamment, sur la valeur de marché. A la clôture, l'évaluation des TIAP s'effectue par ligne de titre, et non globalement.

²¹ La valeur d'utilité est la le montant que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il avait à les acquérir.

²² 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.

Les dépréciations sont éventuellement ajustées à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises partielles ou totales dans les résultats.

Lors de la cession d'une immobilisation, la dépréciation est reprise selon les modalités présentées ci-dessous.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- Valeur d'entrée (VE) de l'immobilisation = 50.

Hypothèses	Comparaison valeur d'utilité (VU) / valeur d'entrée (VE)	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur d'utilité (VU) = 55	$VU = 55 > VE = 50$	Pas de dépréciation	50
Si valeur d'utilité (VU) = 40	$VU = 40 < VE = 50$	Dépréciation $(50 - 40) = 10$	40

Les comptes 296 et 297 sont subdivisés de la manière suivante :

296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

- 2961. Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers
- 2966. Autres formes de participation
- 2967. Créances rattachées à des participations
- 2968. Créances rattachées à des sociétés en participation

297. Dépréciation des autres immobilisations financières

- 2971. Titres immobilisés (droit de propriété)
- 2972. Titres immobilisés (droit de créance)
- 2973. Titres immobilisés de l'activité de portefeuille
- 2974. Prêts (même ventilation que 274)
- 2975. Dépôts et cautionnements (même ventilation que 275)
- 2976. Autres créances immobilisées (même ventilation que 276)

Technique comptable

Constatation d'une dépréciation

- Débit 6866. Dotations aux dépréciations des éléments financiers
- Crédit 296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
- ou Crédit 297. Dépréciation des autres immobilisations financières

Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue sans objet en tout ou partie

- Débit 296. Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
- ou Débit 297. Dépréciation des autres immobilisations financières
- Crédit 7866. Reprise sur dépréciation des éléments financiers

COMPTE 45.COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES

Le compte 45 est subdivisé de la manière suivante :

- 451 - Groupe
- 455 - Associés - Comptes courants
- 456 - Associés - Opérations sur le capital
- 4561 - Associés - Comptes d'apport en société
- 45611 - Apports en nature
- 45615 - Apports en numéraire
- 4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé
- 45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé
- 45625 - Actionnaires - Capital appelé, non versé
- 4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital
- 4564 - Associés - Versements anticipés

4566 - Actionnaires défaillants

4567 - Associés - Capital à rembourser

457 Associés - Dividendes à payer

458 - Opérations faites en commun et en GIE

Seuls les comptes 451 et 458 sont présentés dans le présent fascicule.

COMPTE 451. GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations de trésorerie réalisées par l'organisme avec ses filiales, lorsqu'il a été autorisé à en créer.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds avancés par l'organisme à ses filiales (à titre temporaire)

Débit 451. Groupe

Crédit compte de classe 5

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'organisme par ses filiales (à titre temporaire)

Débit compte de classe 5

Crédit 451. Groupe

Les financements à long et moyen terme à l'intérieur du groupe sont portés aux comptes 17x « Dettes rattachées à des participations » et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe) ».

COMPTE 458. OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN OU EN GIE

Ce compte est utilisé dans le cadre des opérations faites en commun par le biais de SEP (voir SUPRA compte 268) ou dans le cadre des groupements d'intérêts économiques (GIE).

Le GIE est constitué entre une ou plusieurs entités, pour une durée déterminée, avec ou sans apport de ses membres, et il a pour objectif de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de ces derniers.

Les GIE bénéficient de la personnalité juridique. Ils doivent donc, à la différence de SEP établir des comptes en leur nom propre. Ils sont dirigés par un ou plusieurs administrateurs. L'ensemble des membres est solidairement responsable des dettes.

Fiscalement, le groupement d'intérêt économique est transparent en matière d'imposition des bénéfices. Cela signifie qu'il ne s'acquitte d'aucun impôt mais que ce sont ses membres qui seront soumis personnellement à l'impôt dont ils relèvent (impôt sur le revenu ou impôt sur les sociétés) selon leur quote-part de bénéfices.

Néanmoins, ils ne sont pas constitués en vue de réaliser un bénéfice pour eux-mêmes..Ainsi, la distribution de leur bénéfice est obligatoire et doit être réalisé en totalité entre les membres..Par contre en cas de perte, l'assemblée du GIE a le choix, comme toute société, de la laisser subsister dans un compte de report à nouveau ou de l'imputer sur des réserves (nécessairement antérieures à 1989, date de la suppression de la faculté de constituer des réserves).

Technique comptable

Comptabilisation du financement auprès du GIE

Lorsque les membres du groupement d'intérêt économique effectuent des apports en capital, l'écriture suivante doit être comptabilisée :

•Débit 266.Autres formes de participation

•Crédit 458. Opérations faites en commun et en GIE

puis au paiement

•Débit 458. Opérations faites en commun et en GIE

•Crédit compte de classe 5

Lorsqu'ils effectuent des avances qui vont être incorporées au capital du GIE :

•Débit 2676 « Avances consolidables »,

•Crédit compte de classe 5

Enfin, lorsqu'ils consentent d'autres types d'avance :

•Débit458. Associés – opérations faites en commun et en GIE

•Crédit compte de classe 5

Comptabilisation de l'exploitation auprès du GIE

En vertu des dispositions de l'acte constitutif du GIE ou de son règlement intérieur et aux décisions de l'assemblée, les membres versent des contributions pour financer l'exploitation du GIE. Pour le GIE, ces contributions constituent des produits. Les EP membres des GIE 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 GIE

Païement des contributions de l'organisme au GIE

Débit 458. Opérations faites en commun ou en GIE

Crédit compte de classe 5

Affectation du résultat du GIE dans les comptes de l'organisme

L'affectation du résultat du GIE est à effectuer après l'approbation des comptes par l'assemblée.

- En cas de bénéfice l'affectation aux comptes-courants des membres du GIE 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 GIE

Débit 267. Créances rattachées à des participations

Crédit 7616. Revenus sur autres formes de participation

Constatation de la perte et du déficit par les membres du GIE

- En cas de perte, chacun des membres d'un GIE doit comparer la valeur d'inventaire de la participation (en général, le montant des capitaux propres multiplié par le taux de participation dans le GIE) 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 GIE (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 - Opérations faites en commun et en GIE

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 GIE sont déficitaires, les membres comptabilisent une charge correspondant au versement du complément de cotisation 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 cotisation supplémentaire

Débit 611. Sous-traitance générale

Crédit 458. Opérations faites en commun et en GIE

puis

Débit 458. Opérations faites en commun ou en GIE

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 GIE

puis

Débit 458. Opérations faites en commun ou en GIE

Crédit compte de classe 5

COMPTE 495. DEPRECIATION DES COMPTES DE GROUPE ET ASSOCIES

Les comptes 4951 et 4955 relèvent d'opérations entre un groupe et ses filiales. Ces relations spécifiques ne rentrent pas dans le périmètre de l'instruction.

Compte 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun et en GIE.

A l'arrêté des comptes, en cas de résultat déficitaire, les membres doivent constituer une dépréciation, dans le cas où la valeur d'inventaire de la participation dans le GIE 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 GIE (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 GIE.

Débit 6817. Dotations aux dépréciations de l'actif circulant

Crédit 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun et en GIE

Reprises des dépréciations sur le compte courant du GIE.

Débit 4958. Dépréciations – Opérations faites en commun et en GIE

Crédit 7817. Reprises aux dépréciations de l'actif circulant

Fascicule n° 8 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS ET EN-COURS (CF. NORME 8)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 8 « Les stocks ». Il s'organise de manière différente des autres fascicules de l'instruction commune qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. En effet, de par la nature particulière, les stocks évoluant au cours de leur vie d'actif sous l'impact des entrées, des sorties et des dépréciations, la présentation suivante a été adoptée :

- les modalités de fonctionnement des principaux comptes de stocks sont abordées dans la sous-section 1 ;
- les modalités d'évaluation des stocks sont présentées dans la sous-section 2 ;
- les schémas de comptabilisation initiale et de variations applicables à l'ensemble des comptes 30, 31, 32, 33, 34 et 35 relatifs aux stocks font l'objet de la sous-section 3 ;
- la sous-section 4 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics d'aménagement des villes nouvelles (EPAVN) ;
- la sous-section 5 est consacrée aux modalités de comptabilisation des stocks des établissements publics fonciers (EPF).

Les stocks sont des actifs circulants, contrôlés par l'établissement, acquis à l'extérieur ou fabriqués par lui, destinés, dans le cours normal de son activité, à être :

- soit consommés dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production.

Les stocks proprement dits doivent être distingués des productions en cours (également appelés « en-cours de production »).

Les stocks proprement dits peuvent comprendre :

- les animaux et végétaux,
- les approvisionnements : matières premières et fournitures, autres approvisionnements (matières et fournitures consommables),
- les produits : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels,
- les marchandises.

Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Les biens pour lesquels les critères d'immobilisation sont remplis ne figurent pas dans les stocks. Ils sont inscrits dans la classe des immobilisations en comptes de classe 2 (cf. Fascicule relatif à la norme n°6 « Les immobilisations corporelles »).

Les stocks et les productions en cours sont classés selon deux critères :

- 1) la nature physique du bien ou la nature du service ;
- 2) l'ordre chronologique du cycle de production : approvisionnement, production en cours, production finie, stock à revendre en l'état.

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'organisme utilise le critère de la nature physique.

Chaque organisme utilise les comptes de la nomenclature de stocks et en-cours les plus appropriés eu égard à ses besoins internes de gestion.

Les stocks sont inscrits dans la comptabilité de l'entité lorsque celle-ci les contrôle, c'est à dire à compter de la date à laquelle les risques et avantages afférents aux biens sont transférés à l'organisme. Le critère de propriété n'est donc pas un critère justifiant la comptabilisation des stocks au bilan des entités. Dès lors qu'ils sont contrôlés par l'organisme, les stocks sont inclus à son patrimoine, même s'ils sont en consignation ou en dépôt chez un tiers.

La mise en place d'une comptabilité auxiliaire permet de fiabiliser et d'améliorer le suivi de la gestion des stocks. Elle nécessite d'établir un référentiel des articles détaillé, centralisé et auditable, qui sera utilisé pour décliner le compte (collectif) de comptabilité générale en autant de comptes (individualisés) de comptabilité auxiliaire qu'il y a d'entités dans le référentiel concerné. Ce référentiel doit être mis à jour au fil de l'eau tout au long de l'exercice. Au travers du système d'information, la gestion auxiliaire des stocks doit couvrir notamment :

- la mise en œuvre et le maintien d'un référentiel des articles gérés en stock et des données associées,
- les entrées et sorties de stock,
- la mise en conformité des inventaires physiques avec les inventaires comptables,
- les variations de stocks de façon automatique,
- les provisions pour dépréciation de stocks.

Deux rôles peuvent être identifiés : le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks et le responsable de la comptabilité générale.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks a en charge :

- la réalisation des inventaires physiques,
- la constatation des entrées et des sorties de stocks,
- l'identification des dépréciations,
- la mise à jour du référentiel des articles et des données associées,
- la transmission des informations nécessaires au comptable pour la comptabilisation des écritures de fin d'exercice.

Selon le mode d'organisation de l'entité, ces actions peuvent être effectuées conjointement par le comptable et par l'ordonnateur.

Dans son rôle de responsable de la comptabilité générale, le comptable est chargé de :

- la validation en comptabilité générale des écritures issues de la comptabilité auxiliaire des stocks,
- la comptabilisation des stocks si la méthode de l'inventaire intermittent est utilisée (valorisation annuelle des stocks au bilan),
- la comptabilisation des dépréciations de stocks sur la base des éléments fournis par l'ordonnateur.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DE COMPTES

Les comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires font l'objet d'un développement spécifique ci-après.

COMPTE 30. ANIMAUX ET VEGETAUX

Le suivi des animaux s'effectue soit en stocks, soit en immobilisations. Le choix entre ces deux possibilités dépend de l'usage qui en est fait :

- soit les animaux et les végétaux constituent un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme ; ils sont alors comptabilisés en immobilisations corporelles (par exemple un animal reproducteur, une vigne, un verger, ...) ;
- soit les animaux et les végétaux constituent un actif acquis et / ou détenu pour être vendu, ou pour être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité, ou étant en cours de production pour une telle destination ou pour être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ; ils sont alors comptabilisés en stocks (par exemple des veaux, des fruits, ...).

Le compte 30 se subdivise comme suit :

301. Animaux

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

Les biens vivants (animaux et végétaux) destinés à servir de façon durable à l'activité de l'exploitation agricole, c'est-à-dire à rester durablement sur l'exploitation pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, doivent être inscrits à l'actif immobilisé, dans une des subdivisions du compte 25 « Immobilisations corporelles – Biens vivants ».

Les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou des en-cours, produits par l'établissement, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Les biens vivants non immobilisés, ainsi que les en-cours de production, peuvent avoir un cycle de production dans l'organisme d'une durée :

- supérieure à deux ans : le cycle de production est alors dit « long »,
- inférieure ou égale à deux ans : le cycle de production est alors dit « court ».

Les comptes de stocks d'animaux et de végétaux doivent être subdivisés en fonction du cycle auquel le bien appartient.

COMPTE 301 ANIMAUX

Ce compte comporte a minima deux subdivisions :

301x. Animaux – Cycle long

301x. Animaux – Cycle court

1. Animaux (cycle long)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement supérieure à deux ans ou après une durée d'élevage supérieure à deux ans.

Cette catégorie regroupe essentiellement les génisses et jeunes taureaux d'environ deux ans, les bœufs vendus à trois ans, les animaux reproducteurs des grandes espèces (équins, bovins, ovins, caprins, porcins) destinés à être vendus.

2. Animaux (cycle court)

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement inférieure ou égale à deux ans ou dont la durée d'élevage est inférieure ou égale à deux ans.

Cette catégorie regroupe les veaux, taurillons, porcs charcutiers, agneaux, poulets de chair, animaux d'embouche,..., ainsi que les animaux des petites espèces qui, bien que producteurs de biens, ont une durée de vie productive inférieure à deux ans (il s'agit par exemple des poules et des lapins).

Le suivi d'animaux en stocks ou en immobilisations peut ne plus correspondre à la réalité. C'est notamment le cas du changement de destination d'un animal (par exemple un jeune destiné à la vente et qui est finalement conservé pour devenir reproducteur, ou animal reproducteur qui est déclassé et vendu pour la boucherie, ou enfin des animaux dont la destination n'est pas encore déterminée).

Il faut donc périodiquement revoir la ventilation du troupeau entre les comptes d'immobilisations et les comptes de stocks. Il convient également de redéfinir régulièrement les critères du passage des animaux suivis en immobilisations, du stade de la formation au stade de la production, et de prévoir les écritures correspondantes.

La « commission d'inventaire » peut utilement être consultée pour ces réajustements périodiques. Cette commission est mise en place par le conseil d'administration. Elle est obligatoire dès lors que dans les exploitations agricoles, les ateliers technologiques et dans les centres équestres, des stocks de toute nature sont constitués ou que des animaux et végétaux y sont produits. Elle est composée du directeur, du responsable d'exploitation ou d'atelier technologique, de l'agent comptable, du gestionnaire, ainsi que des experts (professionnels susceptibles d'apporter leur concours aux évaluations des animaux, ingénieurs ou enseignants techniques). Son rôle est consultatif :

- rôle de contrôle interne, pour le compte de l'ordonnateur et du comptable chacun dans leur domaine de responsabilité : elle contrôle la cohérence entre les inventaires et balances de stocks et la réalité des existants, de l'état des biens proposés à la réforme, etc.

- rôle d'expertise et d'aide technique aux responsables de secteurs, notamment en matière d'évaluation, qu'il s'agisse du troupeau, de plantations, de cultures, ou d'en cours de production.

302. Végétaux

COMPTE 302 VEGETAUX

Ce compte enregistre les végétaux en terre, c'est à dire les végétaux en cours de formation destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production et qui, selon les cas, ont atteint, ou non, à la clôture de l'exercice un stade biologique de développement permettant leur commercialisation. Les critères déterminant leur suivi en stock ou en immobilisation sont les mêmes que ceux concernant les animaux.

Il comporte a minima deux subdivisions :

302x. Végétaux en terre – Cycle long

302x. Végétaux en terre – Cycle court

1. Végétaux en terre (cycle long)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée supérieure à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle long » peut être subdivisé en trois sous-comptes :

- Avances aux cultures : Ce sont des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement permettant de les commercialiser.
Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste avant qu'ils ne soient techniquement commercialisables.
Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Pépinières : Il s'agit de pépinières en terre à la clôture de l'exercice qui ont atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.
Exemple : arbres-tiges chez un pépiniériste ayant atteint un stade de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

- Autres végétaux : Ce sont par exemple les produits horticoles à cycle long (pieds-mères), les cultures de sapin de Noël, en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

2. Végétaux en terre (cycle court)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée inférieure ou égale à 2 ans.

Le compte 302x « Végétaux en terre – Cycle court » peut être subdivisé en deux sous-comptes :

- Avances aux cultures : Il s'agit de produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice qui n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.
Exemple : cultures annuelles (céréales, cultures industrielles, ...), cultures bisannuelles (plantes qui accomplissent leurs cycles de vie en deux années), cultures porte-graines (plantes cultivées, conservées jusqu'à leur maturité totale, en vue de récolter leurs graines comme semences), produits de pépinières non encore techniquement commercialisables.
Les avances aux cultures comprennent : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les autres approvisionnements ainsi que les façons culturales (travail du sol).

- Autres végétaux : Ce sont les produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice et ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Exemple : produits de pépinières à cycle court techniquement commercialisables.

COMPTE 31. MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES

Les matières premières et fournitures sont les objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués. Les fournitures (premières) entrent dans la fabrication du produit et sont à distinguer des fournitures consommables (cf. comptes de racine 32x).

Le compte 31 se subdivise comme suit :

311. Matières (ou groupe) A

312. Matières (ou groupe) B

317. Fournitures A, B, C ...

- 31. TERRAINS OU IMMEUBLES A AMÉNAGER** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 311. Terrains** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 3110. Réserves foncières** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31101. Coût d'achat** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31102. Frais d'acquisition** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31103. Frais d'études** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31104. Travaux** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31105. Frais annexes** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311051. Impôts fonciers** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311052. Frais financiers** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311053. Frais accessoires** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31109. Produits en atténuation des charges** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 3111. Portage** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31111. Coût d'achat** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31112. Frais d'acquisition** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31113. Frais d'études** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31114. Travaux** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31115. Frais annexes** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311151. Impôts fonciers** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 311152. Frais financiers** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31115. Frais accessoires** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 31119. Produits en atténuation des charges** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
 - 3112. Autres** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)
- 312. Immeubles (même ventilation que 311)** (compte réservé aux Établissements publics fonciers)

COMPTE 32. AUTRES APPROVISIONNEMENTS

Les autres approvisionnements sont constitués des matières consommables et fournitures consommables, c'est à dire les objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement, et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.

Le compte 32 se subdivise comme suit :

- 321. Matières consommables**
 - 3211. Matières (ou groupe) C
 - 3212. Matières (ou groupe) D
- 322. Fournitures consommables**
 - 3221. Combustibles
 - 3222. Produits d'entretien
 - 3223. Fournitures d'atelier et d'usine
 - 3224. Fournitures de magasin
 - 3225. Fournitures de bureau
 - 3228. Autres fournitures consommables
- 323. Pièces de rechange et matériel d'entretien**
- 326. Emballages**
 - 3261. Emballages perdus
 - 3265. Emballages récupérables non identifiables
 - 3267. Emballages à usage mixte

COMPTE 326. EMBALLAGES

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

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

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

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

- les **emballages récupérables** : ce sont les emballages susceptibles d'être provisoirement conservés par les tiers et que le livreur s'engage à reprendre dans des conditions déterminées ; ils constituent normalement des immobilisations au compte 218.6 « Emballages récupérables ». Toutefois, lorsqu'ils ne sont pas commodément identifiables, unité par unité, ils peuvent, compte tenu de leur nature et des pratiques, être assimilés à des stocks et comptabilisés au compte 602.65 « Emballages récupérables non identifiables » lors des achats et au compte 326.5 « Emballages récupérables non identifiables » lors de leur stockage (sont identifiables les produits portant un numéro de série ou les produits que l'on peut différencier selon leur date d'acquisition ou de fabrication ; en outre, une durée d'utilisation de plus d'un an en moyenne est requise pour qualifier le caractère d'immobilisation) ;

- les **emballages mixtes** : ce sont les emballages pouvant être indifféremment soit vendus en même temps que les produits ou marchandises, soit consignés ou prêtés aux clients ; comme les emballages perdus, ils constituent des approvisionnements. Lors des achats ils sont comptabilisés au compte 602.67 « Emballages à usage mixte » et lors de leur stockage au compte 326.7 « Emballages à usage mixte », sauf s'ils sont produits par l'organisme, ils sont alors portés au compte 35 « Stocks de produits » ;

Les **matières et fournitures d'emballages** sont les objets et substances destinés à la fabrication des emballages ou à leur achèvement ; elles constituent des matières premières (comptes 601 « Achats de matières premières et fournitures » et 31 « Stocks de matières premières et fournitures »).

Le **matériel d'emballage** est quant à lui immobilisé au compte 215.4 « Matériel ».

COMPTE 33. EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

Les en-cours de production de biens sont des biens en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des produits ou des travaux en cours (constructions, ...).

Le compte 33 se subdivise comme suit :

331. Produits en cours

3311. Produits en cours P1

3312. Produits en cours P2

335. Travaux en cours

3351. Travaux en cours T1

3352. Travaux en cours T2

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

Les comptes de racine 33x « En-cours de production de biens » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple :

- pour les produits animaux : des animaux en cours d'élevage, des œufs en cours d'incubation ;
- pour les produits végétaux : plants en cours de germination dans des locaux spécialisés lorsqu'ils ne sont pas susceptibles d'être commercialisés en l'état ;
- pour les produits transformés en cours : des en-cours de fabrication comme les vins et les alcools en vieillissement, des jus de fruits en cours de fermentation, des fromages en cours d'affinage.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 33x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 34. EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

Les en-cours de production de services sont des services en cours de formation au travers d'un processus de production, ce sont des études ou des prestations de services en cours (projets informatiques, études de marché, ...).

Le compte 34 se subdivise comme suit :

341. Études en cours

3411. Études en cours E1

3412. Études en cours E2

345. Prestations de services en cours

3451. Prestations de services S1

3452. Prestations de services S2

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

Les comptes de racine 34x « En-cours de production de services » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

Ce sont par exemple des études en cours, des prestations de service en cours, des travaux à façon.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 34x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 35. STOCKS DE PRODUITS

Sont retracés à ce compte :

- les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production) ;
- les produits finis (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) ;
- les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Le compte 35 est subdivisé comme suit :

351. Produits intermédiaires

3511. Produits intermédiaires (ou groupe) A

3512. Produits intermédiaires (ou groupe) B

355. Produits finis

3551. Produits finis (ou groupe) A

3552. Produits finis (ou groupe) B

358. Produits résiduels (ou matières de récupération)

3581. Déchets

3585. Rebuts

3586. Matières de récupération

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

Les comptes de racine 35x « Stocks de produits » comprennent tous les produits qui ont atteint un degré d'achèvement définitif dans le cycle de production.

Ce sont par exemple :

- pour les produits intermédiaires animaux : des œufs à couvrir produits par l'organisme, normalement destinés à être incubés sur place ;
- pour les produits intermédiaires végétaux : des fourrages récoltés, normalement destinés à l'alimentation des animaux de l'organisme ;
- pour les produits intermédiaires transformés : des fromages blancs produits par l'organisme, normalement destinés à être affinés sur place ;
- pour les produits finis animaux : du lait, des animaux élevés ;
- pour les produits finis végétaux : des céréales en silos ;
- pour les produits finis transformés : des vins, des alcools, des fromages affinés ;
- pour les produits résiduels : ce sont des déchets et des rebuts de fabrication tels que des pailles, fumiers, lisiers, fromages mal conformés destinés à la fonte, sérums de fromagerie ;
- pour les produits des activités annexes : des objets artisanaux lorsque, parallèlement à son activité agricole, l'exploitation développe une activité annexe artisanale.

Les établissements peuvent subdiviser le compte 35x selon les catégories énoncées ci-dessus.

COMPTE 37. STOCKS DE MARCHANDISES

Sont considérées comme des marchandises tout ce que l'organisme achète pour revendre en l'état.

Le compte 37 se subdivise comme suit :

371. Marchandises (ou groupe) A

372. Marchandises (ou groupe) B

COMPTE 38. STOCKS EN VOIE D'ACHEMINEMENT, MIS EN DEPOT OU DONNES EN CONSIGNATION

En ce qui concerne les stocks dont l'organisme a déjà le contrôle, mais qui sont en voie d'acheminement, c'est-à-dire non encore réceptionnés, ou qui ont été mis en dépôt ou en consignation, le compte 38 peut être utilisé, dans le cadre du système de l'inventaire permanent, pour comptabiliser les stocks jusqu'à réception dans les magasins de l'organisme ou dans ceux du dépositaire ou consignataire.

Dès réception, ces stocks sont ventilés dans les comptes de stocks correspondant à leur nature. En fin de période, si le compte 38 n'est pas soldé, les organismes doivent donner **dans l'annexe** le détail des stocks ainsi comptabilisés.

COMPTE 39. DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

Les dépréciations des stocks et en-cours permettent de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks qui n'est pas jugé irréversible. Les dépréciations sont constituées à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable. L'organisme est dans l'obligation de constituer une dépréciation dès qu'une moins-value est constatée ou est probable concernant les stocks.

Une dépréciation est constatée quand la valeur d'inventaire d'un stock est inférieure à son coût d'entrée. Les dépréciations sont ajustées à la fin de chaque exercice soit par dotations complémentaires, soit par reprises aux résultats.

Le compte 39 se subdivise comme suit :

390. Dépréciation des animaux et végétaux

391. Dépréciation des matières premières et fournitures (ventilé comme le compte 31)

391. Dépréciation des terrains (*compte réservé aux Établissements publics fonciers*)

392. Dépréciation des autres approvisionnements (ventilé comme le compte 32)

393. Dépréciation des en-cours de production de biens (ventilé comme le compte 33)

394. Dépréciation des en-cours de production de services (ventilé comme le compte 34)

395. Dépréciation des stocks de produits (ventilé comme le compte 35)

397. Dépréciation des stocks de marchandises (ventilé comme le compte 37)

398. Dépréciation des stocks en voie d'acheminement, mis en dépôt ou donnés en consignation (ventilé comme le compte 38)

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 " Dotations aux amortissements et aux provisions " du montant des dépréciations ou des dotations complémentaires affectant les stocks et en-cours. Elles sont débitées par le crédit des subdivisions concernées du compte 78 " Reprises sur amortissements et provisions " du montant des dépréciations ou de leur quote-part devenues sans objet. L'objet de gestion correspondant aux écritures de dépréciations de stocks est la « demande de comptabilisation ».

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

Constatation d'une dépréciation

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

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Reprise de la dépréciation

Débit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

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

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

Les comptes de racine 39x « Dépréciations des stocks et en-cours » doivent être subdivisés pour faire la distinction entre cycle long et cycle court (cf. le fonctionnement des comptes 301 « Animaux » et 302 « Végétaux »).

SOUS-SECTION 2 : MODALITÉS D'ÉVALUATION DES STOCKS

Sont présentées ci-dessous les différentes méthodes d'évaluation des stocks à leur entrée au bilan, au cours de l'exercice ainsi qu'à la date de clôture.

1. A la date d'entrée

A leur date d'inscription dans les comptes de l'organisme, les stocks et les productions en cours sont comptabilisés soit à leur coût d'acquisition, soit au coût de production, ou, à défaut, à leur valeur vénale.

2. Au cours de l'exercice

La méthode d'évaluation des stocks est différente selon que les articles en stock peuvent être suivis individuellement (éléments non fongibles) ou non (éléments fongibles).

➤ Éléments non fongibles

Ces articles sont identifiables, ce sont des éléments qui ne sont pas habituellement fongibles ainsi que des biens ou des services matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Constituent ainsi des éléments non fongibles les articles ou catégories d'articles individualisables qui ne sont pas 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.

Ces deux méthodes sont les seules admises par le Code de commerce. La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'organisme doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

Méthode du coût moyen pondéré (CMP)

Le coût moyen pondéré est égal au rapport entre le total des coûts d'acquisition (ou de production) et les quantités acquises (ou produites).

Exemple de calcul – Méthode du coût moyen pondéré

Date	MOUVEMENTS			STOCK		
	Quantités (entrées/sorties)	Valeur unitaire	Valeur totale	Quantités en stock	Valeur unitaire	Valeur totale
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	170	12,94	2.200
23/06/N	-110	12,94	1.423,40	60	12,94	776,40
12/09/N	-30	12,94	388,20	30	12,94	388,20
16/11/N	+200	20	4.000	230	19,08	4.388,20
24/12/N	-130	19,08	2.480,40	100	19,08	1.908

Le coût moyen pondéré est calculé :

- à chaque entrée,
- ou sur une période n'excédant pas la durée moyenne de stockage.

Méthode « premier entré / premier sorti » ou PEPS

En anglais, cette méthode est appelée FIFO « First In First Out ». Les sorties sont valorisées au coût de l'article le plus ancien dans les stocks. Ainsi, les stocks sont évalués aux derniers coûts d'acquisition ou de production.

Exemple de calcul – Méthode PEPS / FIFO

Date	MOUVEMENTS			STOCK		
	Quantités (entrées/sorties)	Valeur unitaire	Valeur totale	Quantités en stock	Valeur unitaire	Valeur totale
01/01/N				100	10	1.000
30/01/N	-20	10	200	80	10	800
05/02/N	-10	10	100	70	10	700
10/04/N	+100	15	1.500	70	10	
				100	15	2.200
23/06/N	-110 : -70	10				
	-40	15	1.300	60	15	900
12/09/N	-30	15	450	30	15	450
16/11/N	+200	20	4.000	30	15	
				200	20	4.450
24/12/N	-130 : -30	15				
	-100	20	2.450	100	20	2.000

3. A la date de clôture

A l'inventaire, les stocks et les productions en cours sont évalués unité par unité, ou catégorie par catégorie. L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Si la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée. Cependant, dans deux situations, les stocks demeurent évalués à leur coût d'entrée :

- les biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique,
- les stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme.

Dans les cas exceptionnels où, à la date de clôture de l'exercice, il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production par application des règles générales d'évaluation, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Concernant les biens vivants, ceux-ci peuvent être évalués en pratiquant, sur le cours du jour à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'exploitation par catégorie de biens. Le cours du jour, qui peut se substituer au prix de revient lorsqu'il est inférieur, s'entend du prix auquel les produits concernés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Généralement, ce cours du jour résulte des tarifs en vigueur (à défaut de la date du jour, la valeur probable de réalisation est retenue).

4. Modalités d'évaluation des stocks en devises étrangères

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger et contrôlés par l'entité est convertie en euros, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, approvisionnements et produits en stocks, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode de calcul, l'organisme peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats. Des dépréciations sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours de change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

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

Les **avances aux cultures** doivent être évaluées à leur prix de revient. Quatre méthodes d'évaluation sont utilisables :

- **méthode transitoire** : le montant total des avances aux cultures est évalué en multipliant par deux le montant des achats de matières premières et de fournitures consommables utilisés pour la récolte à venir. Cette méthode est applicable trois ans et non renouvelable.

- **méthode forfaitaire** : l'ensemble des avances aux cultures est évalué forfaitairement par hectare. Cette méthode est applicable trois ans et renouvelable une fois pour la même durée.

- **méthode semi-forfaitaire ou mixte** : les achats de matières premières, de matières et de fournitures consommables, et les façons culturales sont retenues pour leur montant réel. Toutefois, les matières premières et consommables produites par l'exploitation sont soit :

- non valorisées lorsqu'il s'agit de déchets ou de rebuts à enfouir,
- valorisées au cours du jour moins une décote de 20% s'il s'agit de biens ou de produits de l'exploitation.

Les autres façons culturales (frais de mécanisation) et les frais de main d'œuvre salariée sont, soit évaluées forfaitairement à l'hectare par nature de culture, soit valorisées pour leur montant réel.

- **méthode d'évaluation au coût réel de production** : les approvisionnements et les façons culturales réalisées par des tiers sont valorisées pour leur montant réel. L'évaluation des autres façons culturales est obtenue en appliquant aux frais de main d'œuvre et de mécanisation un coefficient égal au rapport entre le temps passé sur l'exploitation pour les cultures en terre et le temps total à consacrer aux cultures de l'exploitation. L'évaluation peut aussi être réalisée d'après le coût de production effectif en retenant pour les façons culturales les temps de travaux réellement pratiqués sur l'exploitation.

L'évaluation des stocks est réalisée sous la responsabilité du directeur par une commission d'inventaire.

SOUS-SECTION 3 : SCHÉMAS DE COMPTABILISATION INITIALE ET DE VARIATIONS DES STOCKS

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant au début de l'exercice et ceux existant en fin d'exercice.

1. Préparation des travaux de fin d'exercice

La préparation des travaux de fin d'exercice consiste à fiabiliser le périmètre et les informations nécessaires aux opérations d'inventaire relatives aux stocks, notamment à s'assurer de l'existence et de la valeur des stocks, évaluer les valeurs d'inventaire et mettre en conformité les inventaires physiques et les inventaires comptables.

Les écritures d'inventaire relatives aux stocks concernent :

- o les variations de stocks si l'inventaire comptable est « intermittent », ou leur ajustement si l'inventaire comptable est « permanent »,
- o les provisions pour dépréciation de stocks.

Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks, le suivi et la mise à jour du référentiel des articles tout au long de l'année, en interaction avec les services métier et les services en charge du processus de la dépense, permettent de limiter au maximum ces opérations en fin d'exercice.

Les travaux consistent à apurer et à valider les services faits et réceptions liées à des achats stockés, les entrées et sorties de stocks, ainsi qu'à mettre à jour le référentiel des articles.

Les modalités de préparation sont différentes si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire des stocks.

- **Si l'organisme dispose d'une comptabilité auxiliaire**, il pourra effectuer des inventaires permanents de ses stocks. En effet, les stocks seront valorisés et comptabilisés « au fil de l'eau » de manière concomitante à la certification du service fait. Il en va de même pour les sorties de stocks lors de la comptabilisation des titres de recettes. Les activités de préparation des travaux de fin d'exercice se limitent alors à :

- o un contrôle des opérations effectuées au cours de l'exercice N : certification des services faits relatifs aux livraisons effectuées sur l'exercice N ;
- o un contrôle de cohérence des soldes entre la comptabilité auxiliaire des stocks et la comptabilité générale (classe 3) ;
- o la préparation des éléments nécessaires à la comptabilisation des écritures d'ajustement de la fin d'exercice.

Le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks doit veiller tout au long de l'exercice à la mise à jour, en temps réel, du référentiel des articles.

- Si l'organisme ne dispose pas d'une comptabilité auxiliaire, le comptable devra disposer des éléments nécessaires à l'intégration des stocks en comptabilité lors de la période d'inventaire. Selon les modes d'organisation, ces informations pourront être fournies par le service métier, l'ordonnateur ou le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks.

2. Nomenclature des comptes de variations de stocks

Les variations des comptes de stocks 30 « Animaux et végétaux », 33 « En-cours de production de biens », 34 « En-cours de production de services » et 35 « Stocks de produits » sont constatées via les comptes 713x « Variation des stocks (en-cours de production, produits, biens vivants non immobilisés) ».

Les soldes des comptes 7130, 7133, 7134 et 7135 représentent la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur comptable brute de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être créditeur ou débiteur.

Les variations des comptes de stocks 31 « Matières premières et fournitures », 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » sont constatées via les comptes 603x « Variation des stocks (approvisionnements, marchandises) ».

Les soldes des comptes 6031, 6032 et 6037 représentent la différence existant entre la valeur des stocks à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, hors dépréciations. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur comptable brute du stock entre le début et la fin de l'exercice. Il peut être débiteur ou créditeur.

L'objet de gestion correspondant aux écritures de variation de stocks est la « demande de comptabilisation » (et donc sans impact budgétaire).

3. Méthodes de suivi d'inventaire

Deux types d'inventaire sont distingués :

- l'inventaire physique : de nature extracomptable, il consiste en un comptage périodique des quantités en stocks et permet de vérifier que les quantités intégrées dans le système d'information sont en adéquation avec les stocks réels. Cet inventaire doit être réalisé au moins une fois par an, à la clôture de l'exercice, selon l'une des modalités suivantes :

- o un inventaire physique annuel complet,
- o des inventaires physiques tournants, qui consistent à confronter pendant l'exercice des quantités d'un certain nombre d'articles figurant sur les fiches de stocks avec les quantités réelles, de façon à ce que chaque type d'articles soit contrôlé au moins une fois par an,
- o un inventaire par échantillonnages, qui permet de ne pas inventorier la totalité des articles au cours d'un exercice à condition d'utiliser des méthodes statistiques fiables.

- l'inventaire comptable : il se base sur les quantités entrées et sorties, ainsi que sur la détermination du coût des stocks. Cet inventaire comptable peut être intermittent (dénombrement périodique et au moins annuel) ou permanent (suivi continu des quantités détenues) selon le degré et la qualité de suivi souhaités par l'organisme. En fonction de la méthode retenue pour l'inventaire comptable, les opérations liées aux stocks se comptabilisent de deux manières différentes.

a) ➤ **Méthode de l'inventaire intermittent**

Dans le système de l'inventaire intermittent, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année. Tous les achats sont uniquement considérés pendant l'exercice comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont enregistrées au compte 70. Cependant, cette procédure est incomplète puisqu'elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant et elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus. Il faut donc extraire des comptes de charges, les stocks restants, éléments du patrimoine. La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan,
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
 - o réaliser des inventaires physiques,
 - o créer une demande de comptabilisation et transmettre les éléments justificatifs au comptable.

- le responsable de la comptabilité générale doit :
 - o s'assurer que les éléments transmis par l'ordonnateur sont conformes,
 - o demander des précisions, le cas échéant, à l'ordonnateur,
 - o comptabiliser la demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Deux écritures sont nécessaires :

- l'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- la constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

- Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières
- Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Cas n°1 : Suivi des comptes de stocks de matières premières

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

A la certification du service fait

- Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »
- Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

- Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »
- Crédit 401 « Fournisseurs »

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

- Débit 31 « Matières premières et fournitures »
- Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial

- Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »
- Crédit 31 « Matières premières et fournitures »

Constatation du stock final

- Débit 31 « Matières premières et fournitures »
- Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) »

Cas n°2 : Suivi des comptes de stocks de produits finis

Exercice N (l'organisme tient une comptabilité des stocks pour le premier exercice)

En cours d'exercice : achats de matières premières

A la certification du service fait

- Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »
- Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

- Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »
- Crédit 401 « Fournisseurs »

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

- Débit 35 « Stocks de produits »
- Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Exercice N+1

En cours d'exercice, l'organisme procède à des achats et à des ventes

En fin d'exercice N+1 : comptabilisation de la variation des stocks

Annulation du stock initial

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Constatation du stock final

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Les organismes pratiquant un inventaire intermittent, et dont les stocks peuvent être volumineux ou diversifiés, peuvent alléger les tâches de fin d'exercice en pratiquant des arrêts intermédiaires et donc en lissant sur toute l'année les contrôles de leurs stocks.

b) ➤ **Méthode de l'inventaire permanent**

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique ; toutefois, le plan comptable général autorise sa tenue en comptabilité générale dans les comptes correspondants de la classe 3. Les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent, mais simultanément, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants. Ainsi, les comptes de stocks sont mouvementés au fil de l'eau, au gré des entrées et des consommations de stocks.

En fin d'exercice :

- le responsable de la comptabilité auxiliaire des stocks (ordonnateur) doit :
 - o s'assurer que les mouvements de stocks ont bien été retranscrits en comptabilité auxiliaire des stocks, conformément aux inventaires physiques,
 - o en cas d'écart, créer une demande de comptabilisation avec les pièces justificatives nécessaires.
- le responsable de la comptabilité générale doit :
 - o s'assurer que toutes les écritures de la comptabilité auxiliaire des stocks ont bien été enregistrées sur les comptes de stocks (30 à 37) en comptabilité générale tout au long de l'exercice,
 - o le cas échéant, comptabiliser une demande de comptabilisation en période d'inventaire.

Technique comptable

Les écritures peuvent être automatiques s'il y a une comptabilité auxiliaire des stocks, la comptabilité générale étant alors automatiquement mouvementée à partir de la comptabilité auxiliaire.

En cours d'exercice**Achats de matières premières****A la certification du service fait**

Débit 601 « Achats stockés - Matières premières et fournitures »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Simultanément, comptabilisation de l'entrée en stocks

Débit 31 « Matières premières et fournitures »

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

Entrée en stocks des produits fabriqués par l'organisme grâce aux matières premières précédemment achetées

Débit 35 « Stocks de produits »

Crédit 7135 « Variation des stocks de produits »

Ventes aux clients

Débit 411 « Clients »

Crédit subdivision intéressée du compte 70x « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises »

Au fur et à mesure des ventes, comptabilisation de la sortie des stocks

Débit 7135 « Variation des stocks de produits »

Crédit 35 « Stocks de produits »

Donnant plus d'informations en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des produits vendus. En outre la question de la valorisation des stocks se pose quotidiennement. Cependant, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

SOUS-SECTION 4 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'AMÉNAGEMENT

Ce paragraphe sera complété en 2016.

SOUS-SECTION 5 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES STOCKS DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS FONCIERS

Les établissements relevant des articles L321-1 à L321-13 du code de l'urbanisme ou « établissements publics fonciers de l'État » exercent leurs activités dans le cadre d'un programme pluriannuel d'interventions retraçant les objectifs sur 5 ans et réalisé par tranches annuelles (articles L321-5 à L321-7 du code de l'urbanisme). Ce programme est approuvé par une délibération du conseil d'administration. Les objectifs sont ensuite repris dans des conventions passées avec les collectivités territoriales ou leurs groupements.

Les établissements publics fonciers exercent des missions de différentes natures :

- les actions sur fonds propres (portage foncier et réserves foncières),
- les actions en prestations,
- les opérations sous mandat.

1. Les actions sur fonds propres

➤ Définitions

Ces opérations sont financées sur les fonds propres de l'établissement public et notamment, par la taxe spéciale d'équipement, les produits de réalisation des stocks de terrains ainsi que, le cas échéant, par des subventions spécifiques. Les actions sur fonds propres recouvrent essentiellement les opérations « d'actions foncières » qui peuvent intervenir sous deux formes : portage foncier ou réserve foncière.

- ♦ Le portage foncier

Les établissements publics acquièrent des terrains, soit de gré à gré, soit par voie de préemption, d'expropriation ou d'adjudication, dans le but de les revendre à des collectivités ou à des tiers désignés par elles : ce sont des opérations de portage foncier. La maîtrise de ces terrains ou immeubles par l'établissement conditionne la mise en œuvre de projets publics d'aménagement. L'établissement en devient propriétaire pour un prix agréé par l'administration des domaines, sous réserve de la procédure du passer outre (L'article R1211-6 du Code général de la propriété des personnes publiques stipule qu'il est possible, pour l'État ou l'un de ses établissements publics, de retenir, sur décision motivée, un montant supérieur à l'évaluation domaniale, il s'agit de la procédure du « passer outre »).

Ces acquisitions foncières s'inscrivent dans le cadre d'une convention conclue avec une collectivité territoriale ou un établissement public qui prévoit les modalités essentielles de sortie de l'opération, à savoir :

- le terme de la sortie (durée du portage),
- le mode de détermination du prix de sortie et de rémunération de l'établissement public (produits d'ingénierie et d'actualisation foncières),
- les modalités de paiement du prix.

La convention organise également les modalités relatives à la jouissance et à la gestion du bien pendant la durée du portage. C'est ainsi que les obligations du propriétaire (entretien, assurance, sécurité, impôt foncier, ...) peuvent être soit mises à la charge de la collectivité, soit supportées par l'établissement public. Dans ce dernier cas, il peut être convenu que celui-ci puisse concéder la jouissance du bien à titre précaire, les revenus en découlant pouvant venir en atténuation des charges et frais de gestion supportés.

Le prix de revient des stocks intègre les charges et les produits appréhendés par l'établissement durant la période de portage en fonction du montage conventionnel. Il constitue la base de calcul de la rémunération de l'établissement. Le prix de revient augmenté de cette rémunération correspond au prix de cession.

Le prix de cession des terrains comptabilisés en stocks est enregistré au compte 701 « Ventes de terrains ». Il intègre :

- le coût de portage, calculé via *le taux de rémunération*, qui correspond aux frais d'intervention de l'établissement public,
- *le taux d'actualisation* appliqué annuellement qui prend en compte l'érosion monétaire et a pour objectif de maintenir la capacité d'intervention de l'établissement public.

Les taux de rémunération et d'actualisation sont fixés par le conseil d'administration des établissements publics fonciers. La rémunération de l'établissement est comptabilisée dans les comptes 7061 « Produits d'actualisation foncière » et 7062 « Produits d'ingénierie foncière ». Le montant de l'actualisation peut aussi être simplement ajouté au prix de cession du terrain dans le compte 701 « Ventes de terrains » lors de la rétrocession à la collectivité ou à un tiers désigné par elle. L'établissement peut également décider de ne pas appliquer de taux de rémunération et de taux d'actualisation.

Le prix de cession peut également faire l'objet de minorations foncières accordées par l'établissement sous certaines conditions définies dans la convention conclue avec une collectivité, notamment dans le cadre d'opérations visant à la réalisation de logements locatifs sociaux. Le dispositif consiste alors à abaisser le prix de revient du foncier porté par l'EPF au moment de sa vente à la collectivité. La minoration foncière vise, en diminuant le coût du foncier, à rendre réalisable et à faciliter le montage de certaines opérations de construction.

♦ Les réserves foncières

Dans ce cadre, les établissements publics acquièrent des terrains pour constituer des stocks d'emprises foncières sans que les modalités de sorties de l'investissement soient organisées au moment de l'acquisition : il s'agit d'opérations de réserve foncière. Les acquisitions foncières réalisées dans ce contexte sont de ce fait différentes des opérations de portage qui font systématiquement l'objet d'une convention. Les modalités et la date de cession ne sont donc pas prédéfinies et cette incertitude fait peser un risque sur ce type d'opérations. L'établissement public peut alors constater dans certaines conditions une provision (cf. ci-après le paragraphe « Provision pour pertes à terminaison »).

➤ Valorisation des stocks d'actions sur fonds propres

Les stocks fonciers sont valorisés à leur prix de revient dont les éléments constitutifs s'analysent ainsi :

- coût d'acquisition de l'emprise foncière ;
- frais d'acquisition à savoir notamment, les frais de notaire, commissions, indemnités d'éviction ou d'expropriation ;
- frais d'intervention et d'actualisation de l'établissement public foncier couverts de manière forfaitaire par la rémunération contractuelle perçue par celui-ci durant la période de portage foncier. La contrepartie de ces coûts incorporés dans la valorisation des stocks est incluse dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, charges de structure). En l'absence de connaissance de la durée du portage foncier lors de la signature de la convention, le taux minimum d'actualisation doit être retenu ;
- frais supportés par l'établissement public lorsque ceux-ci sont expressément répercutés par convention dans le prix de revient du stock. Ils sont alors inscrits dans les différentes subdivisions du compte 601x « Achats stockés-Terrains ou immeubles à aménager ».

Il s'agit notamment :

- ♦ des frais d'études : ce sont les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'établissement. Entrent notamment dans ce cadre, les études et prestations liées à des opérations d'aménagement de terrains qui sont imputées au compte 6041 « Achats d'études » et intégrées au coût de production ;
- ♦ des travaux : il s'agit des achats de travaux sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ;

- ♦ des frais annexes : ce sont les frais annexes à incorporer au cycle de production, notamment dans le cadre des opérations d'aménagement de terrains stockés. Pour les opérations de portage foncier, il peut s'agir des frais dont la convention prévoit expressément qu'ils seront supportés par l'établissement public foncier et intégrés dans le prix de revient du stock, à savoir par exemple, les charges d'entretien, les frais d'assurance, l'impôt foncier, les frais de surveillance et autres frais.

Les frais financiers ne peuvent être intégrés dans la valorisation des stocks que dans la mesure où un emprunt spécifique à l'opération a été souscrit et durant la période de maintien du terrain en stocks.

Certaines conventions de portage foncier prévoient que l'établissement peut consentir une location à titre précaire d'un terrain figurant en stocks. Dans ce cas, il est précisé dans la convention que les revenus locatifs viennent en atténuation des charges supportées par l'établissement public pour la détermination du prix de revient de la charge foncière. L'application des termes de la convention doit alors conduire à constater les produits de cette nature dans un compte de charges négatives. Des subdivisions spécifiques sont alors abondées, de type 601x9 « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager - Produits en atténuation de charges ».

➤ Dépréciation des stocks d'actions sur fonds propres

A la clôture de chaque exercice, le prix de revient de chaque terrain en stocks doit être comparé à sa valeur probable de réalisation (prix de marché). Si le prix de revient est supérieur à la valeur probable de réalisation, une dépréciation doit être constatée pour la différence.

Les dépréciations sont calculées terrain par terrain sans compensation possible.

La constitution de dépréciations ne concerne a priori que :

- les terrains acquis dans le cadre des réserves foncières, notamment lorsqu'ils sont l'objet d'une pollution par l'amiante, chimique ou pyrotechnique ;
- le foncier détenu ou acquis dans le cadre d'une opération éligible à la minoration foncière (en effet, dans ce cas, l'EPF revend le bien à son prix de revient minoré.)

Technique comptable

Débit 681.73 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) – Stocks et en-cours »

Crédit 39x « Dépréciation des stocks et en-cours »

Chaque dépréciation doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle.

➤ Provision pour pertes à terminaison

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. De même, il peut apparaître dès la signature de la convention et avant même l'exécution de tout achat ou travaux, que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente prévu. Dans ces situations, il convient de comptabiliser une provision pour « pertes à terminaison » pour le montant de la perte prévisionnelle. Le transfert de propriété n'étant pas encore intervenu au profit de l'établissement, celui-ci ne peut inscrire l'emprise foncière dans ses stocks ; la provision correspondante est donc à inscrire au passif du bilan dans les provisions pour risques au compte 151x « Provisions pour risques ». Elle est ensuite virée en dépréciation sur stocks lors de l'acquisition de l'emprise foncière.

Technique comptable

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 151x « Provisions pour risques »

Chaque provision doit être ajustée à la fin de l'exercice soit par dotation complémentaire, soit par reprise totale ou partielle.

➤ Comptabilisation des stocks d'actions sur fonds propres

Le système de comptabilisation des stocks de terrains destinés à être revendus est soit celui de l'inventaire intermittent, soit celui de l'inventaire permanent.

- ♦ Inventaire intermittent

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les dépenses afférentes à l'acquisition des terrains et les frais occasionnés sont comptabilisés aux comptes de charges concernés soit :

- pour les frais incorporables au coût de production, dans les différentes subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour le coût d'achat des terrains, les frais d'études, les travaux et les frais annexes ;
- pour les frais non incorporables au coût de production, dans les comptes 608x « Frais accessoires d'achat »,
- pour les frais financiers, au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

A la certification du service fait

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Les frais d'intervention et d'actualisation incorporés au prix de revient des stocks sont comptabilisés de manière non individualisée dans les différents comptes de charges de l'établissement (frais de personnel, charges de structure).

Puis en fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager »

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Et les dépenses constatées au cours de l'exercice et constituant le prix de revient des stocks sont intégrées en stocks :

Débit 311 « Terrains »

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

Comptabilisation d'une acquisition – Opération de portage foncier – Inventaire intermittent**En cours d'exercice :**

<ul style="list-style-type: none"> - Achat du terrain : 100 € - Études sur terrains : 5 € - Travaux sur terrains : 20 € - Frais accessoires : 8 € 	}	Comptabilisation dans les subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 133 €
---	---	--

- Frais financiers : 10 € → Comptabilisation au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes »

En fin d'exercice :

♦ *Transfert des charges financières incorporables au coût de production :*

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 10 €

Crédit 796 « Transferts de charges financières » pour 10 €

♦ *Calcul du prix de revient :*

Prix de revient = Frais incorporés au coût de production (143 €) + Frais d'intervention (5 €) + Frais d'actualisation (4 €)	}	Prix de revient = 152 €
--	---	-------------------------

♦ *Intégration en stocks :*

Débit 311 « Terrains » pour 152 €

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Concernant les frais d'intervention et d'actualisation, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées en compte de résultat au compte 701 « Ventes de terrains » :

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette)

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 701 « Ventes de terrains »

Concomitamment, constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière »

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière »

Puis en fin d'exercice, l'ajustement des stocks de terrains résultant des cessions est enregistré en compte de résultat :

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

Crédit 311 « Terrains »

Comptabilisation d'une cession – Opération de portage foncier – Inventaire intermittent**En cours d'exercice :**♦ *Vente du terrain :*

Débit du compte de tiers concerné pour 143 €

Crédit 701 « Ventes de terrains » pour 143 €

♦ *Constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière :*

Débit du compte de tiers concerné pour 9 €

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière » pour 4 €

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière » pour 5 €

Concernant les produits d'actualisation et d'ingénierie foncières, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

En fin d'exercice :♦ *Sortie des stocks :*

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Crédit 311 « Terrains » pour 152 €

- ♦ Inventaire permanent

Entrées en stocks

En cours d'exercice, les acquisitions de terrains et dépenses liées sont intégrées aux comptes de charges concernés : subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager », compte 608x « Frais accessoires d'achat » et compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

A la certification du service fait

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

Concomitamment, ces dépenses sont, au fur et à mesure, directement enregistrées en stocks au compte 311 « Terrains ». Les frais d'études, travaux et frais annexes incorporables au coût de production sont comptabilisés aux subdivisions de ce même compte.

Débit 311 « Terrains »

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

Puis en fin d'exercice, les charges d'intérêts portées en cours d'année au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes » et incorporables au coût de production sont comptabilisées au compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » par la contrepartie du compte 796 « Transferts de charges financières » :

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager »

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

Ces charges sont ensuite intégrées au prix de revient des stocks :

Débit 311 « Terrains »

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

Comptabilisation d'une acquisition – Opération de portage foncier – Inventaire permanent

En cours d'exercice :

♦ *Acquisition du terrain et constatation des frais liés :*

Les dépenses afférentes à l'acquisition du terrain sont intégrées aux comptes de charges concernés : subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager », compte 608 « Frais accessoires d'achat » et compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes ».

<ul style="list-style-type: none"> - Achat du terrain : 100 € - Études sur terrains : 5 € - Travaux sur terrains : 20 € - Frais accessoires : 8 € 	}	Comptabilisation dans les subdivisions du compte 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 133 €
---	---	--

- Frais financiers : 10 € → Comptabilisation au compte 6611 « Intérêts des emprunts et des dettes »

♦ *Simultanément, intégration dans les comptes de stocks :*

<ul style="list-style-type: none"> - Achat du terrain : 100 € - Études sur terrains : 5 € - Travaux sur terrains : 20 € - Frais accessoires : 8 € - Frais financiers : 10 € - Frais d'intervention et d'actualisation : 9 € 	}	Comptabilisation dans les subdivisions du compte 311 « Terrains » Prix de revient = 152 €
---	---	--

Débit 311 « Terrains » pour 152 €

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Concernant les frais d'intervention et d'actualisation, la contrepartie de ces coûts stockés est intégrée de manière non individualisée dans les frais généraux de l'établissement (frais de personnel, coûts de structure).

En fin d'exercice :

♦ *Transfert des charges financières incorporables au coût de production :*

Débit 601x « Achats stockés - Terrains ou immeubles à aménager » pour 10 €

Crédit 796 « Transferts de charges financières » pour 10 €

♦ *Intégration des charges financières en stocks :*

Débit 311 « Terrains » pour 10 €

Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 10 €

Sorties des stocks

En cours d'exercice, les cessions de terrains sont enregistrées au fur et à mesure en compte de résultat au compte 701 « Ventes de terrains » :

Lors de la vente (à la prise en charge du titre de recette)

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 701 « Ventes de terrains »

Concomitamment, constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière

Débit du compte de tiers concerné

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière »

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière »

Concomitamment, les terrains vendus sont sortis des stocks

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

Crédit 311 « Terrains »

Comptabilisation d'une cession – Opération de portage foncier – Inventaire permanent**En cours d'exercice uniquement :**♦ *Vente du terrain :*

Débit du compte de tiers concerné pour 143 €

Crédit 701 « Ventes de terrains » pour 143 €

♦ *Simultanément : Constatation des produits d'actualisation foncière et d'ingénierie foncière :*

Débit du compte de tiers concerné pour 9 €

Crédit 7061 « Produits d'actualisation foncière » pour 4 €

Crédit 7062 « Produits d'ingénierie foncière » pour 5 €

♦ *Simultanément : Sortie des stocks :*

Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières et fournitures (à subdiviser comme le 601) » pour 152 €

Crédit 311 « Terrains » pour 152 €

Dans ce cas, les comptes des classes 6 et 7 se soldent lors de la cession.

➤ Mise à disposition des stocks d'actions sur fonds propres

Dans le cadre des opérations de portage foncier, les établissements publics fonciers peuvent mettre à disposition à titre gratuit au profit d'une autre entité publique, généralement une collectivité locale, des biens acquis et comptabilisés en comptes de stocks. La mise à disposition (ou transfert) confère à l'organisme bénéficiaire la jouissance du bien ainsi que les droits et obligations qui s'y attachent. L'entité transférante, soit l'EPF, conserve quant à elle la propriété juridique du bien transféré, seul le contrôle du bien étant transféré à l'entité receveuse.

La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

La mise à disposition du bien ayant pour effet d'en conférer le contrôle à une autre entité, l'établissement, en tant qu'entité transférante, doit le sortir de son bilan. Ce transfert d'actif se traduit dans les comptes de l'EPF par une diminution de ses capitaux propres.

Technique comptable

Débit 119 « Report à nouveau - solde débiteur »

Crédit subdivision concernée du compte 311x « Terrains »

A la date du transfert, les stocks mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante. La valeur brute du stock et, le cas échéant, les éventuelles dépréciations qui y sont attachées sont reprises dans les comptes de l'entité receveuse.

Le compte de résultat de l'établissement n'est pas impacté par cette sortie d'actif, l'entité conservant la propriété du bien transféré.

A l'issue de la période de mise à disposition, le stock initialement transféré réintègre les comptes de l'entité propriétaire. Le stock réintègre l'actif de l'EPF pour la valeur comptable inscrite dans les comptes de l'entité anciennement bénéficiaire. Les dépréciations constatées sont également reprises, le cas échéant, dans les comptes de l'EPF.

Technique comptable

Débit subdivision concernée du compte 311x « Terrains »

Crédit 110 « Report à nouveau - solde créditeur »

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des transferts d'actifs entre entités du secteur public sont précisées dans l'instruction dédiée.

2. Les actions en prestations

Ces opérations de prestations de services sont réalisées à la demande de tiers et sont financées par ces derniers en tout ou partie, soit par le versement de « subventions-participations », soit par une convention de mandat.

Ces actions peuvent consister en la remise en état de sites afin de leur redonner une valeur d'usage, par exemple des travaux de réhabilitation, de conservation, de remise en état d'un bâtiment (sur le clos et le couvert), de verdissement, des opérations de requalification de friches industrielles ou de traitement des espaces dégradés, etc. Le traitement des espaces dégradés regroupe, selon les établissements, des interventions de nature diverse, à savoir :

- la requalification des friches industrielles dans les bassins en reconversion,
- le traitement des cités ouvrières,
- l'intervention sur des friches urbaines ou portuaires,
- la reconversion de bâtiments industriels délaissés,
- la mise en œuvre d'une politique de traitement et d'aménagement des emprises militaires délaissées.

Les établissements publics fonciers tiennent également un rôle de conseil d'ingénierie et d'expertise auprès des collectivités territoriales par la réalisation d'études préalables aux acquisitions foncières. Ce type de mission peut s'inscrire notamment dans le prolongement des actions de réhabilitation des espaces dégradés ; l'établissement effectue alors une étude destinée à accompagner les collectivités dans leurs réflexions d'urbanisme sur le devenir de terrains et de bâtiments en état de friches.

Une grande partie de ce type d'interventions s'inscrit dans un cadre pluriannuel suivant les dispositions du contrat de plan État-Région, éventuellement abondé par l'Union européenne, qui se décline en tranches annuelles. Les crédits font chaque année l'objet d'un accord sur une enveloppe budgétaire globale lors du vote du budget de l'établissement public, la répartition de cette enveloppe par bailleur de fonds et par programme n'intervenant qu'ultérieurement au fur et à mesure de la réalisation des engagements.

L'intervention de l'établissement public peut également faire l'objet de conventions-cadres pour des missions spécifiques.

Dans les deux cas, l'établissement public reçoit des bailleurs de fonds (Union européenne, État, régions, départements, communes et autres collectivités) des « subventions-participations ». Ces participations financières qui prennent le plus souvent la forme de prise en charge d'une quote-part des coûts encourus sont sans contrepartie directe d'une valeur équivalente pour la plupart des financeurs ; elles constituent donc des opérations pluriannuelles sans contrepartie directe non assimilables à des contrats à long terme. L'établissement agit alors en son nom propre, en tant que prestataire dans le cadre de la convention, et confie la réalisation des prestations à des entreprises extérieures. L'établissement retient sur la subvention-participation une rémunération calculée selon un pourcentage contractuel du montant des travaux TTC. L'établissement public doit être en mesure de justifier les dépenses financées par chaque subvention-participation. Pour chaque convention, il doit pouvoir justifier les dépenses par numéro de compte et indiquer, en fin d'opération, le solde éventuel à reverser ou à réaffecter, avec l'accord du bailleur de fonds, à une autre convention.

Les études et travaux sur des emprises foncières appartenant aux collectivités sont remis à l'achèvement de la prestation. Lorsque l'établissement public est propriétaire des emprises foncières sur lesquelles sont réalisés les études et les travaux, ceux-ci sont transférés à la collectivité lors de la cession desdites emprises.

L'établissement public peut également participer à des actions en prestations en cofinçant l'opération par prélèvement sur ses fonds propres. Il verse alors sa participation dans l'opération financée par ailleurs par un ou plusieurs bailleurs de fonds versant des subventions-participations.

Enfin, les actions en prestations peuvent intervenir sous la forme d'opérations sous mandat. L'établissement public agit alors en tant que mandataire et est tenu de rendre compte de ses dépenses au mandant. La comptabilisation des actions en prestations sous mandat est exposée infra au paragraphe 3 « Les opérations sous mandat ».

La rémunération des établissements publics fonciers est calculée selon un pourcentage du montant des dépenses exprimé toutes taxes comprises (TTC). Elle est comptabilisée au compte 7063 « Prestations d'actions de services ».

➤ Comptabilisation en cours d'exercice (hors opérations sous mandat)

Dans un premier temps, l'établissement exécute les prestations ; puis, il procède ensuite à un appel de fonds afin d'obtenir des financeurs leur participation financière.

Ces subventions-participations sont versées par les tiers financeurs sous certaines conditions, généralement à la réalisation effective des dépenses. Le droit de l'établissement est acquis quand les conditions d'octroi sont satisfaites, à savoir lors de l'exécution des dépenses effectivement financées (exécution du service fait). Le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos. La réalisation de ces dépenses est généralement attestée par la production périodique de justificatifs financiers (par exemple, factures) ou techniques (par exemple, rapport scientifique). Le montant des droits acquis sur un exercice est au plus égal au montant des dépenses réalisées et justifiées sur ce même exercice. Dès que le droit est acquis à l'établissement, la subvention-participation est comptabilisée au compte 74x « Subventions de fonctionnement » par le débit du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur).

Dans le cas où les fonds sont versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention-participation, ceux-ci sont constitutifs d'avances et sont comptabilisés au crédit du compte 441.9 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur) pour le montant encaissé.

Les coûts engagés au titre des actions en prestations sont comptabilisés en compte de résultat en les ventilant selon leur nature au compte 604 « Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits) » ou au compte 605 « Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits) ».

➤ Comptabilisation en fin d'exercice (hors opérations sous mandat)

A la clôture, la rémunération de l'établissement public, calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice, est imputée au compte 7063 « Prestations d'actions de services ».

Technique comptable

Aucune écriture n'est à constater lors de la signature de la convention liant l'EPF au tiers financeur.

Au cours de l'exercice N

a) Au fur et à mesure des travaux

A la certification du service fait

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

b) Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)

Constataion en produits (appel de fonds)

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur)

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement »

Réception des fonds

Débit classe 5

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur)

A la clôture de l'exercice N

c) Rémunération de l'établissement

Cette rémunération est calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice.

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services »

Comptabilisation d'une opération avec subvention-participation (hors opération sous mandat)♦ **Au cours de l'exercice**- *Au fur et à mesure des travaux (70 €)***A la certification du service fait**

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 70 €

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 70 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 70 €

Crédit 401 « Fournisseurs » pour 70 €

- *Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur qui est une collectivité)***Constatation en produits (appel de fonds)**

Débit 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » pour 70 €

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour 70 €

Réception des fonds

Débit classe 5 pour 70 €

Crédit 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » pour 70 €

♦ **En fin d'exercice, rémunération de l'établissement (3 €)**

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 3 €

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services » pour 3 €

➤ Cas particulier : Financement de l'acquisition du terrain par les subventions-participations

Lorsque la subvention-participation couvre aussi l'acquisition d'un terrain, l'établissement reçoit du financeur les fonds concernés, puis acquiert le terrain. La convention prévoit que le terrain sera remis à la collectivité à l'issue de la réalisation des travaux. A la clôture de l'exercice et tant que l'opération n'est pas terminée, ce terrain doit apparaître en compte de stocks.

Il est considéré dans ce cas que l'octroi de la subvention-participation est subordonné à la réalisation d'une condition : la remise du terrain à la collectivité ; le droit de l'établissement est alors acquis et le produit peut être constaté. Ainsi, le compte 74x « Subventions de fonctionnement » n'est mouvementé qu'à l'issue de l'opération, lors de la remise du terrain, de façon concomitante avec sa sortie des stocks. La charge générée par cette sortie est de ce fait compensée simultanément par la constatation en produit de la subvention-participation.

Technique comptableAu cours de l'exercice Na) **A la réception des fonds (subvention-participation)**

Débit classe 5 pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 4419 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » (le compte à utiliser est fonction de la nature du financeur) pour le montant encaissé

Des subdivisions spécifiques sont utilisées car les fonds versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention sont constitutifs d'avances.

b) **Lors de l'acquisition du terrain****A la certification du service fait**

Débit 6011 « Terrains »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

A la clôture de l'exercice N (cas d'un inventaire intermittent)**c) Entrée en stocks du terrain**

Débit 311 « Terrains »

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

Au cours de l'exercice N+1**d) Au fur et à mesure des travaux****A la certification du service fait**

Débit 60x « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

e) A la remise du terrain**Sortie du stock**

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

Crédit 311 « Terrains »

Concomitamment, constatation de la subvention-participation en produits

- ♦ Solde du compte d'avances sur subventions

Débit subdivision intéressée du compte 4419 « État et autres collectivités publiques – Avances sur subventions » ou du compte 46x9 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Avances sur subventions » pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant encaissé

- ♦ Constatation en produits

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant encaissé

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour le montant encaissé

L'impact est donc neutre sur le résultat de l'exercice N+1.

➤ Cas où l'établissement public participe au financement des actions en prestations

L'établissement public peut être amené à participer, uniquement sur ses fonds propres, au financement d'opérations d'actions en prestations. Dans ce cas, sa participation financière est à traiter dans les mêmes conditions que s'il s'agissait d'un bailleur de fonds externe même si, à la différence des autres bailleurs de fonds, cette participation ne se traduit pas par un versement effectif spécifique. Lors de l'acquisition du droit, les subventions-participations sont comptabilisées au compte 74x « Subventions de fonctionnement » et la charge correspondant à la participation de l'établissement public est constatée aux subdivisions du compte 657 « Charges spécifiques ».

Technique comptableAu cours de l'exercice N**a) Au fur et à mesure des travaux****A la certification du service fait**

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs »

b) Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)**Constatation en produits (appel de fonds)**

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant total des subventions-participations appelées (y compris celle de l'EPF)

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour le montant total des subventions-participations appelées (y compris celle de l'EPF)

Réception des fonds

Débit classe 5 pour le montant encaissé

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour le montant encaissé

Comptabilisation en charges de la participation financière de l'établissement à l'opération

Débit subdivision intéressée du compte 657 « Charges spécifiques » pour le montant appelé de la participation de l'EPF

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » pour le montant appelé de la participation de l'EPF

A la clôture de l'exercice N**c) Rémunération de l'établissement public**

Cette rémunération est calculée en pourcentage du montant TTC des travaux de l'exercice.

Débit 60 « Achats et variations de stocks »

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services »

En fin d'exercice, la classe 8 peut être utilisée par l'établissement pour satisfaire à certaines obligations d'information. Les comptes d'engagements hors bilan permettent d'enregistrer et de suivre les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement public, ainsi que les engagements pouvant avoir des conséquences financières sur les exercices futurs.

Les subdivisions du compte 801 fournissent par nature les engagements donnés par l'établissement public (compte 8011 « Engagements donnés par l'organisme »), ainsi que les engagements reçus (compte 8012 « Engagements reçus par l'organisme »). Ce sujet est traité dans le fascicule développant la norme n° 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

Les engagements hors bilan doivent être réajustés à chaque clôture d'exercice en fonction de leur évolution.

Participation financière de l'EPF à une action en prestations

Financiers	Subvention-participation
Union européenne	2.000
Région	2.000
EPF	2.000
TOTAL	6.000

Travaux réalisés en N : 900 TTC

Taux de rémunération de l'EPF : 3 %

La rémunération de l'EPF à comptabiliser au compte 7063 « Prestations d'actions de services » pour l'année N s'élève à : $900 * 3 \% = 27 \text{ €}$

La participation financière de l'EPF à comptabiliser au compte 657 « Charges spécifiques » pour l'année N s'élève au cumul du montant TTC des travaux engagés et justifiés sur l'exercice N auquel est appliqué le prorata du financement apporté par l'établissement :
 $900 * 2.000 / 6.000 = 300 \text{ €}$

♦ **Au cours de l'exercice :**

- *Au fur et à mesure des travaux (900 €)*

A la certification du service fait

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 900 €

Crédit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 900 €

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues » pour 900 €

Crédit 401 « Fournisseurs » pour 900 €

- *Lors de l'acquisition du droit (justification des dépenses auprès du tiers financeur)*

Constatation en produits (appel de fonds)

Débit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir »
ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 900 €

Crédit 74x « Subvention de fonctionnement » pour 900 €

Réception des fonds

Débit classe 5 pour 600 €

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir »
ou du compte 46 « Débiteurs divers et créditeurs divers » pour 600 €

Comptabilisation en charges de la participation financière de l'EPF à l'opération

Débit subdivision intéressée du compte 657 « Charges spécifiques » pour 300 €

Crédit subdivision intéressée du compte 441 « État et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir »
pour 300 €

♦ **En fin d'exercice, rémunération de l'établissement public (27 €)**

Débit 60x « Achats et variations de stocks » pour 27 €

Crédit 7063 « Prestations d'actions de services » pour 27 €

En synthèse :

	Actions sur fonds propres	Actions en prestations
Mode de financement	Opérations financées sur les fonds propres de l'établissement public et notamment, par la taxe spéciale d'équipement, les produits de réalisation des stocks de terrains ainsi que, le cas échéant, par des subventions spécifiques.	Opérations financées par des tiers en tout ou partie, soit par le versement de subventions-participations, soit par une convention de mandat.
Mode d'intervention	Ce sont essentiellement les opérations « d'actions foncières » qui peuvent intervenir sous deux formes : portage foncier ou réserve foncière.	Elles consistent en la remise en état de sites afin de leur redonner une valeur d'usage, notamment les opérations de requalification de friches industrielles ou de traitement des espaces dégradés. Elles peuvent également consister en un rôle de conseil d'ingénierie et d'expertise auprès des collectivités territoriales par la réalisation d'études.
Rémunération	L'EPF se rémunère en intégrant dans le prix de cession des terrains : - le coût de portage, calculé via le taux de rémunération, qui correspond aux frais d'intervention de l'établissement public, - le taux d'actualisation appliqué annuellement qui prend en compte l'érosion monétaire et a pour objectif de maintenir la capacité d'intervention de l'établissement public.	L'établissement retient sur la subvention-participation une rémunération calculée selon un pourcentage contractuel du montant des travaux TTC.

3. Les opérations sous mandat

Lorsque l'établissement public agit au nom et pour le compte de tiers (État, collectivité, ...), les opérations sont réalisées dans le cadre d'une convention de mandat (au sens de l'article 1984 du code civil). Elles sont alors retracées exclusivement dans des comptes de tiers et ne doivent pas impacter le résultat de l'établissement. Toutes les opérations effectuées par l'établissement public pour le compte du mandant, en recette comme en dépense, sont enregistrées dans la comptabilité de l'établissement mandataire en compte de classe 4. L'établissement exécute en effet ces opérations en vertu d'une convention ; il exerce tout ou partie des opérations de maîtrise d'ouvrage pour le compte du mandant. Les comptes de tiers à mouvementer dépendant de la nature du mandat, les subdivisions des comptes suivants sont à utiliser :

- 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »
- 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Ces comptes peuvent être subdivisés en comptabilité générale autant que de besoin afin de permettre un suivi des différentes opérations sous mandat. L'établissement peut également affiner son suivi via un module de son système d'information dédié à une comptabilité auxiliaire des comptes de tiers. La tenue de cette comptabilité auxiliaire permet de renseigner de manière détaillée les mouvements débiteurs et créditeurs qui interviennent sur chaque compte de tiers. Enfin, ce suivi peut être effectué de manière extra-comptable.

Les opérations sous mandat peuvent être effectuées à titre gratuit ou à titre onéreux. Dans ce dernier cas, l'opération est soumise aux règles de la concurrence et l'établissement répond à une procédure d'appel d'offres dans le cadre d'un marché public. Seule la rémunération acquise à l'établissement public mandataire dans le cadre de l'exécution d'un contrat à titre onéreux impacte le compte de résultat via le compte 7064 « Rémunération des opérations sous mandat ».

Technique comptable

A la signature de la convention qui lie l'organisme au mandant

Débit 443x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » ou 467x1 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » selon la nature du mandant

Crédit 467x2 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Lors de l'encaissement des fonds versés par le mandant à l'EPF

Débit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Crédit 443x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » ou 467x1 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » selon la nature du mandant

Lorsque l'EPF verse les fonds aux différents bénéficiaires

Débit 467x2 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit 51x « Banques, établissements financiers et assimilés »

Le solde débiteur du compte 443x ou 467x1 représente les sommes restant à encaisser du mandant et le solde créditeur du compte 467x2 représente les sommes restant à verser aux bénéficiaires.

La distinction entre opérations sur fonds propres et opérations sous mandat n'est pas toujours aisée et ressort de la responsabilité de l'établissement public. L'adaptation de certaines conventions n'est pas à exclure afin que la comptabilisation reflète le plus fidèlement possible la réalité économique de ces opérations.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention sont précisées dans l'instruction dédiée.

Fascicule n° 9 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT (CF. NORME 9)

Le présent fascicule précise les modalités de comptabilisation des créances de l'actif circulant et à ce titre décline les dispositions normatives définies dans la norme 9 du RNCEP. Ainsi, le champ d'application du fascicule est constitué des :

- créances sur les entités publiques soit les opérations faites avec l'État, des collectivités publiques et des organismes internationaux,
- créances sur les clients et comptes rattachés,
- créances sur les redevables soit celles qui correspondent aux produits de la fiscalité affectée,
- avances versées par l'organisme,
- créances correspondants à des opérations pour compte de tiers notamment dans le cadre des dispositifs transparents,
- créances sur les autres débiteurs,
- produits à recevoir sur ces créances,
- charges constatées d'avance.

En revanche, ne relèvent pas du présent fascicule :

- les créances rattachées à des participations (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),
- les prêts effectués par l'organisme (cf. fascicule dédié aux immobilisations financières de la norme 7),
- les créances liées aux opérations de trésorerie (cf. fascicule dédié aux composantes de la trésorerie de la norme 10),
- les dépôts de garantie (cf. fascicule dédié aux dettes financières de la norme 11).

Le présent fascicule précise également les modalités de comptabilisation des avoirs reçus et des indus qui constituent des opérations spécifiques relevant à la fois de comptes fournisseurs ou de comptes clients.

Les créances de l'actif circulant représentent un droit de l'organisme à exiger de ses débiteurs l'exécution d'une obligation (remise d'une chose, d'une somme d'argent, réalisation d'un service) à un terme convenu. De fait, l'organisme détient un droit sur un tiers et inversement le tiers doit se libérer de son obligation envers l'organisme .

Les critères de comptabilisation d'une créance de l'actif circulant prévus dans les dispositions normatives respectent les conditions générales de comptabilisation d'un actif²³. Ces critères indiquent que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants à la créance, laquelle est identifiable et son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Les créances de l'actif circulant sont comptabilisées à la date à laquelle les droits qu'elles génèrent sont obtenus. Ainsi, chaque créance (comme la dette réciproque) naît lors de l'échange des consentements entre les parties et devient certaine quant à son principe et son montant lors du transfert de propriété pour les ventes ou lors de leur réalisation pour les services.

Dans le cas d'une vente de biens ou de services, la créance est comptabilisée lors du transfert du contrôle des biens (livraison du bien) ou des services (réalisation de la prestation) à l'acheteur.

Les créances sont enregistrées initialement au bilan, au coût historique, sans contraction entre les créances et les dettes : le coût correspond au montant dû par le tiers à l'organisme pour les créances émises par ce dernier ; le coût correspond également au prix d'achat avec l'ensemble des coûts qui lui sont directement rattachables pour les créances acquises par l'organisme.

Les créances résultent d'opérations réalisées à court terme avec des tiers dont la contrepartie comptable est un produit si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies. Sinon, la contrepartie comptable des créances est un compte de passif ou de trésorerie pour les avances et acomptes versés. Elles regroupent les comptes de débiteurs, les comptes de produits à recevoir correspondant à des créances certaines, rattachables à l'exercice, n'a pas encore été inscrit aux comptes de tiers débiteurs à la clôture de l'exercice, ainsi que les comptes de charges constatées d'avance qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans le fascicule relatif aux états financiers. L'annexe des comptes indique également la ventilation des créances de l'actif circulant par échéance à un an au plus et à plus d'un an.

L'ensemble des comptes de tiers (classe 4) sont traités dans les fascicules relatifs aux créances de l'actif circulant et aux passifs non financiers. Ils comportent neuf subdivisions indiquées ci-dessous :

- 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- 41 – Clients et comptes rattachés
- 42 – Personnel et comptes rattachés
- 43 – Sécurité sociale et autres organismes sociaux
- 44 – État et autres collectivités publiques
- 45 – Comptabilités distinctes rattachées
- 46 – Débiteurs divers et créditeurs divers
- 47 – Comptes transitoires ou d'attente
- 48 – Comptes de régularisation
- 49 – Dépréciation des comptes de tiers

²³ 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.

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

COMPTE 401. FOURNISSEURS – (CAS SPÉCIFIQUE DES AVOIRS REÇUS ET DES INDUS).

L'ensemble des comptes fournisseurs et comptes rattachés sont traités dans le fascicule dédié aux passifs non financiers, à l'exception des comptes 4091 « *Fournisseurs-Avances versées sur commandes* », 4094 « *Études préliminaires à la construction* » (compte réservé aux EPIC), 4096 « *Fournisseurs-Créances pour emballages et matériel à rendre* » et 4098 « *Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus* » pour lesquels leur fonctionnement relève du présent fascicule.

L'avoir fournisseur, ou rabais, remises et ristournes sur achats, consiste à réduire le montant dû par l'organisme à un fournisseur pour un achat ou une prestation de service déterminée.

Il peut être pris en compte au titre de l'achat ou de la prestation visée, ou dans le cas de commandes sur marché, au titre d'un achat ou d'une prestation ultérieure relevant d'un engagement juridique de même nature.

Le traitement comptable de l'avoir diffère selon qu'il est mentionné sur la facture initiale du fournisseur (aucune écriture dans ce cas, la facture étant comptabilisée pour son montant net) ou reçu postérieurement à l'achat. Dans ce dernier cas, les schémas comptables varient selon l'exercice concerné par l'achat.

- Si l'avoir correspond à un retour sur achat de l'exercice (le retour et la comptabilisation de la facture s'effectuent sur le même exercice), il convient de le comptabiliser comme une facture d'achat extournée en créditant le compte de charge et en débitant le compte fournisseur. Cependant plusieurs cas sont à distinguer, conformément aux divers flux de dépenses.
- Si l'avoir correspond à une remise portant sur un achat de l'exercice précédent, le compte fournisseur est débité en contrepartie d'un crédit d'une subdivision du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » ;

A) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice)

Technique comptable²⁴ :

- Si la dépense avec engagement juridique a fait l'objet d'un service fait certifié dans l'outil avant la comptabilisation de la facture.

1. Lors de la certification du service fait pour les organismes assujettis à la TVA.

Débit 6 « Charges »

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

Crédit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues »

2. Comptabilisation de la demande de paiement (DP) correspondante

- A la facture d'achat initiale pour les organismes assujettis à la TVA :
 Débit 408 « Fournisseurs-factures non parvenues »
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »
- A l'avoir : comptabilisation de l'avoir indépendamment du fonctionnement du système d'information.
 Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 6 « Charges »
- Si la dépense avec engagement juridique fait l'objet d'une certification du service fait (SF) concomitant à l'enregistrement de la facture

Comptabilisation du SF avec la DP correspondante

- **A réception de la facture d'achat initiale :**
 Débit 6 « Charges »
 Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
- **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 »

²⁴ Les écritures comptables sont identiques dans les hypothèses b) et c).

c) Si la dépense n'a pas fait l'objet d'un engagement juridique préalable

Comptabilisation de la DP correspondante

- **A réception de la facture d'achat initiale :**

Débit 6 « Charges »

Débit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

- **A réception de l'avoir :**

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 6 « Charges »

B) Les avoirs reçus (correspondant à une remise ou à un retour sur achat de l'exercice précédent)

- **A l'avoir :**

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »

Le compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »²⁵ enregistre à son crédit les avoirs lorsque ceux-ci se rapportent à un achat initial effectué au cours de l'exercice précédent.

C) La constatation d'un indu et l'émission d'une demande de reversement

L'indu vise à recouvrer un trop versé dans le cas où la demande de paiement a été émise et payée pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier. Il vise également la régularisation des sommes indûment perçues qui ne peuvent être déduites sous forme d'avoir sur une demande de paiement à venir relevant d'un même engagement juridique établi au bénéfice de ce créancier au cours du même exercice ayant supporté le trop-versé. Dans ce dernier cas, la facture d'origine est payée et l'engagement juridique (EJ) est clos.

Technique comptable :

Deux procédures distinctes sont à distinguer :

- Si l'indu est constaté lors du même exercice que la dépense d'origine, l'ordonnateur émet une demande de reversement imputée sur le compte de charge ou d'immobilisation relatif à la dépense d'origine.

Prise en charge de la demande de versement (DRv)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »²⁶

Crédit 6 « Charges »

Crédit 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Encaissement au cours du même exercice ou d'un exercice ultérieur :

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

- Si l'indu est constaté lors d'un exercice ultérieur à la dépense d'origine, le gestionnaire du titre de recette émet un titre de recette imputé sur le compte général de produits.

Prise en charge du titre de recette

Débit 411 « Clients »²⁷

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 »

²⁵ 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.

²⁶ Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 4011.

²⁷ Le compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer peut se substituer au compte 411. Si l'avoir ne constate ni retour, ni remise mais corrige une erreur de facturation de l'exercice antérieur il convient d'appliquer les dispositions de la norme 14 « Changement s de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs) déclinées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 409- FOURNISSEURS- AVANCES, AVOIRS, REMISES.

4091- Fournisseurs- Avances versées sur commandes

4094- Études préliminaires à la construction (compte réservé aux EPIC et EPAVN.)

4096- Fournisseurs-Créances pour emballages et matériel à rendre

4098- Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus.**Les avances :**

Conformément à l'article 87 du code de marchés publics, un organisme peut être amené à payer une avance à un fournisseur. Lors du versement de l'avance sur commandes par l'organisme auprès du fournisseur, le compte fournisseur est débité en contrepartie du crédit du compte de trésorerie. Lors de la prise en charge de l'avance, le comptable comptabilisera une demande de paiement qui sera ensuite mise en paiement. Toutefois, le versement de l'avance n'est pas soumis au service fait.

Quand les prestations exécutées atteignent à minima 65 % du montant du marché, l'avance est remboursée par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire du marché. Lors de la récupération, le montant de l'avance vient en déduction de toute nouvelle demande de paiement.

Deux sous-comptes distinguent les avances et acomptes relatives aux marchés de fonctionnement (409.1) de celles relatives aux acquisitions d'immobilisations (409.4).

COMPTES 4091- FOURNISSEURS- AVANCES VERSEES SUR COMMANDES**Technique comptable****1.Prise en charge de la demande de paiement d'avance par le comptable**

Débit 4091-« Fournisseurs- Avances versées sur commandes »

Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

2.Mise en paiement de l'avance

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 5 « Trésorerie »

3.Création du service fait

Débit 6 « Charge»

Crédit 408 « Fournisseur facture non parvenue »

4.Comptabilisation de la DP portant une récupération d'avance

Débit 408 « Fournisseur facture non parvenue »

Crédit 4011« Fournisseur – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 4091 « Fournisseurs- Avances versées sur commandes »

5.Mise en paiement de la DP portant une récupération d'avance pour le montant de la DP minoré du montant de l'avance

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 5 « Trésorerie »

Le cas des avances et acomptes sur commandes d'immobilisations font l'objet d'un développement particulier dans le fascicule dédié aux immobilisations corporelles (cf. norme 6).

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC)**Compte 4094 - Etudes préliminaires à la construction**

Ce compte permet de retracer les études préliminaires à la construction.

COMPTE 4096- FOURNISSEURS-CRÉANCES POUR EMBALLAGES ET MATÉRIEL À RENDRE.

Lors d'un achat, l'organisme client doit comptabiliser la consignation des emballages. La consignation consiste pour l'acheteur du bien à verser des fonds en dépôt qui constituent une créance sur le vendeur-consignataire. La consignation des emballages est assimilée à un prêt d'usage assorti d'un dépôt de garantie qui entraîne des obligations pour les parties, notamment le fait que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et que la consignation se termine avec l'usage de la chose.

Les emballages consignés sont détenus par l'organisme client en dépôt et ne sont pas inclus dans ses stocks. Ils n'ont donc pas à être compris dans l'inventaire des stocks.

Technique comptable

1. Consignation par l'établissement des emballages ou matériels appartenant aux fournisseurs, pour le montant de la consignation

Débit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »
 Crédit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »

2. Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

3. Ou restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation (destruction, perte)

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services », pour le montant de la reprise
 Débit 6136 « Malis sur emballages restitués », pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation
 Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

4. Ou conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés

Débit 602 « Achats stockés - Autres approvisionnements » ou 606 « Achats non stockés de matières et fournitures » si leur faible importance ne justifie pas leur suivi en stock
 Crédit 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre »

COMPTE 4098- RABAIS, REMISES, RISTOURNES À OBTENIR ET AUTRES AVOIRS NON ENCORE REÇUS.

Le traitement comptable diffère selon que le montant des remises, rabais ou ristournes à obtenir figure sur la facture d'achat ou n'est déterminé que postérieurement à l'enregistrement de l'achat :- Le rabais est une réduction pratiquée exceptionnellement sur le prix d'achat préalablement convenu pour tenir compte, par exemple, d'un défaut de qualité ou de conformité des objets achetés. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La remise est une réduction pratiquée habituellement sur le prix courant d'achat en considération, par exemple, de l'importance de l'achat ou de la profession de l'acheteur et généralement calculée par application d'un pourcentage au prix courant d'achat. Leur montant est connu et acquis lors de la facturation.

- La ristourne est une réduction de prix calculée sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Si leur montant figure sur la facture, les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Si leur montant ne figure pas sur la facture, les réductions sont comptabilisées au débit du compte fournisseur concerné en contre partie du compte 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats ».

En fin d'exercice, l'organisme doit comptabiliser les différents rabais, remises et ristournes dont il a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ces rabais, remises et ristournes sont comptabilisés au compte 4098 au titre des produits à recevoir.

Technique comptable

1. Constatation des rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus en fin d'exercice N (il s'agit d'avoirs non encore reçus sur facture).

Débit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »
 Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
 ou Crédit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
 ou Crédit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
 Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)

2.A l'ouverture de l'exercice suivant N+1 : l'écriture de régularisation est contre passée (procédure d'extourne)

Débit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats »
 ou Débit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs »
 ou Débit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs »
 Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » (pour les organismes assujettis à la TVA)
 Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

3. Si au cours de l'exercice N les notifications des rabais, remises et ristournes (dont les avoirs non encore reçus) sont réceptionnées par l'organisme, le compte 4098 est soldé comme indiqué infra.

Débit 4011 « Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services »
 Crédit 4098 « Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus »

COMPTE 41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

L'ensemble des comptes clients sont traités dans ce fascicule :

- 411- Clients.
- 412- Étudiants, élèves, stagiaires
- 413- Clients -Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- 416- Clients douteux ou litigieux
- 418- Clients-produits non encore facturés
- 419- Clients et étudiants créditeurs

COMPTE 411- CLIENTS

- 4111- Clients – Ventes de biens ou de prestations de services
- 4117- Retenues de garanties

COMPTE 4111- CLIENTS – VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

• La nomenclature :

Les créances liées à la vente de biens ou de services par l'organisme sont comptabilisées au compte 4111 «Clients -Ventes de biens ou de prestations de services ». Les produits issus des encaissements réalisés sur ces créances constituent des recettes propres pour l'organisme, un titre de recette est validé par l'ordonnateur.

Les comptes clients et comptes rattachés peuvent être subdivisés en fonction des spécificités de l'organisme pour identifier les transactions avec clause de réserve de propriété, les créances rattachées à des clients résidant en France ou à l'étranger, les créances dont l'échéance est à court terme, moyen terme ou long terme.

Ces comptes sont régis par un référentiel de tiers clients qui s'applique à tous les tiers débiteurs et qui regroupe l'ensemble des données relatives au tiers dont celles relatives au recouvrement, à son identification et à sa fiabilité.

La comptabilisation des intérêts courus fait l'objet d'un compte spécifique qui peut être également subdivisé au même titre que les créances s'y rattachant.

Par ailleurs, afin d'adapter le traitement de la TVA en fonction de la domiciliation du client (notamment, s'agissant des partenaires de l'Union européenne), les organismes ont la possibilité de subdiviser le compte 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » pour identifier les livraisons intra-communautaire. Il conviendra de retenir le chiffre « 2 » en cinquième position afin de différencier les clients résidant dans l'Union européenne, des clients résidant en France et de ceux résidant hors Union européenne.

• La procédure :

Le processus de la recette se déroule en cinq étapes et fait intervenir différents acteurs qui cumulent souvent différents rôles. La première étape consiste à constater la créance par le service métier lors de la réalisation d'une prestation de service ou d'une vente. Puis, la liquidation de la créance est réalisée par le gestionnaire, responsable du titre de recettes, à partir d'une collecte d'informations et de pièces nécessaires à la création du titre de recettes qui sera ensuite validé par le responsable du titre.

Le comptable de la prise en charge de la recette prend en charge le titre et le valide, la facture peut alors être adressée au client. La créance est ensuite suivie par le comptable du recouvrement qui mène des actions de recouvrement adaptées. Enfin, le responsable de la trésorerie encaisse la recette et réalise le rapprochement entre la créance et le titre de recette.

Une créance est un droit de nature financière que détient un organisme vis-à-vis d'un tiers, et inversement, fait naître une obligation du tiers envers l'organisme. Les événements qui sont à l'origine de la créance peuvent être une livraison de bien à l'issue d'une vente, la réalisation d'une prestation, mais aussi, une décision d'attribution d'une subvention au profit de l'organisme ou encore une facture sans décision préalable, pour laquelle aucune décision n'a été formalisée.

Les crédits budgétaires seront abondés dans le système d'information une fois que le rapprochement entre l'encaissement de la créance et la prise en charge du titre définitif sera effectué.

Technique comptable :

Lors de la vente (prise en charge de la facture de vente) validation du titre de recette par le comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 41 « Clients et comptes rattachés » pour le montant TTC
- Crédit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA (pour les organismes assujettis à la TVA)
- Crédit subdivision intéressée du compte 70 « Valeurs de produits fabriqués, prestations de services, marchandises » pour le montant hors TVA

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

- Débit classe 5 pour le montant TTC
- Crédit subdivision initialement débitée du compte 41 « Clients et comptes rattachés » pour le montant TTC

COMPTE 4117 – RETENUES DE GARANTIE

Les retenues de garanties qui sont effectuées par les clients jusqu'à la livraison du bien sont inscrites au compte 4117 « Retenues de garantie » jusqu'à l'échéance du terme de la garantie. La garantie se rattache à une créance certaine et ne doit pas être déduite des ventes dont le montant est constitué de l'ensemble des éléments facturés.

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu et jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu :

- Débit 4117 « Retenues de garantie » pour le montant des retenues
- Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

Restitution de la retenue par le client (encaissement)

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4117 « Retenues de garantie »

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.(EPSCP)

COMPTE 412 - ETUDIANTS, ÉLÈVES, STAGIAIRES

Ce compte permet de retracer les relations financières entre les EPSCP et les étudiants, qui constituent une catégorie particulière de débiteurs correspondant à une des missions principales des EPSCP.

Technique comptable : voir le compte 411

COMPTE 413 CLIENTS- EFFETS À RECEVOIR SUR VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICE.

L'organisme, en tant que créancier, peut accorder à ses clients un délai de paiement en acceptant les règlements par effets de commerce.

Les effets de commerce constituent à la fois un instrument de paiement et un instrument de crédit et peuvent prendre la forme d'une lettre de change ou d'un billet à ordre.

La lettre de change est un titre créé à l'initiative du créancier (l'organisme) par lequel celui-ci donne l'ordre à son débiteur (le client) de payer la somme à l'échéance au profit d'un bénéficiaire déterminé. L'organisme peut également l'escompter à une date antérieure à l'échéance (remise à l'escompte) auprès d'une banque qui créditera immédiatement la somme sur son compte, diminuée des intérêts et de diverses commissions.

Technique comptable

Entrée des effets en portefeuille

- Débit 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »
- Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

A la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte

- Débit 5114 « Effet à l'escompte » pour le montant effectivement encaissé
- Débit 6275 « Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires...) » pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque

- Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement », pour le montant de l'escompte (frais financiers)
- Crédit 413 « Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services »

En cas d'impayés, la banque ou l'établissement de crédit peut renvoyer l'effet pour non paiement ou réclamation.

L'organisme rétablit alors à l'actif la créance initiale et le cas échéant, constitue une provision pour dépréciation de créances à concurrence du montant de la perte probable (la créance pourra avoir été préalablement basculée en créance douteuse au compte 416).

COMPTE 416 CLIENTS DOUTEUX OU LITIGIEUX.

L'utilisation de ce compte est optionnelle.

Tout au long de l'année, les services métier identifient les créances liées à des clients, dont la solvabilité est douteuse ou avec lesquels l'organisme est en litige.

Une créance « douteuse » est une créance certaine dans son principe dont le montant n'est pas contesté par le débiteur, que l'organisme possède à l'encontre d'un tiers dont la solvabilité est défaillante.

Les créances deviennent litigieuses après contestation par le client de la facture qui a été prise en charge préalablement par l'organisme.

La créance « douteuse » peut être individualisée et transférée au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » par le responsable de la comptabilité auxiliaire « client » pour son montant total, TVA comprise. Le recouvrement est réalisé pour le montant TTC de la facture.

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est à apprécier compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Il est estimé en fonction des informations dont dispose le créancier, à la date d'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 contre partie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Dans le cadre du recouvrement des créances à l'étranger, la demande d'autorisation de la DGFIP n'est plus nécessaire afin d'avoir recours à une société spécialisée.

Technique comptable

Constatation du caractère douteux de la créance

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »

Crédit 411 « Clients »

Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance

Débit compte de disponibilités

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

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

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

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

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

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Débit 44571 « TVA collectée » ²⁸

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) »

²⁸ La récupération de la TVA n'est possible que sous réserve de respecter les conditions prévues à l'article 272 du CGI. Il convient de produire une facture rectificative ou un état récapitulatif afin d'obliger le débiteur à reverser à l'administration fiscale la part de TVA initialement déduite.

Exemple :

L'organisme dispose d'une créance d'un client douteux d'un montant TTC de 10 800 €

Le débiteur fait l'objet d'une procédure de règlement judiciaire, l'organisme envisage de récupérer 30 % de la créance au cours de l'exercice N.

Au cours de l'exercice N+1, le client a fait l'objet d'une liquidation judiciaire et a transmis un règlement de 4 000 euros pour solde de tout compte.

Au 31/12/N

- **Basculement de la créance en créance douteuse**

Débit 416 « Clients douteux ou litigieux » : 10 800 €

Crédit 411 « Clients » : 10 800 €

- **Constatation d'une dépréciation**

Débit 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants : 6 300 €

Crédit 491 « Dépréciations des comptes de clients » : 6 300 €

Calcul : $10\,800 / 1,2 * 70\% = 6\,300\,€$

Au cours de l'exercice N+1

- **Recouvrement partiel des créances**

Débit 512 Banque : 4 000 €

Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux » 4 000 €

Au 31/12/N+1

- **Apurement de la créance irrécouvrable**

Débit 654 : « Pertes sur créances irrécouvrables » : 5 667 €

Débit 44571 « TVA collectée » : 1 133 €

Crédit 416 : « Clients douteux ou litigieux » : 6 800 €

Solde TTC : $10\,800 - 4\,000 = 6\,800\,€$

Perte sur créance H.T : $6\,800 / 1,2 = 5\,667\,€$

TVA restituée à l'organisme : $5\,667 * 0,2\,€ = 1\,133\,€$

- **Reprise de la dépréciation devenue sans objet**

Débit 491 « Dépréciations des comptes de clients » : 6 300 €

Crédit 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » : 6 300 €

COMPTE 418 – CLIENTS -PRODUITS NON ENCORE FACTURÉS

4181 – Clients – Factures à établir

4188 – Clients – Intérêts courus

COMPTE 4181 – CLIENTS – FACTURES À ÉTABLIR

Le gestionnaire des titres doit en fin d'exercice identifier et communiquer au responsable des titres les informations relatives aux produits à recevoir. Il s'agit d'une part, des créances constatées qui n'ont pas encore été traduites par un titre au 31/12/N et d'autre part, des titres créés mais non validés par le responsable des titres au 31/12/N. Le comptable de la prise en charge des recettes recense également en fin d'exercice les titres validés par l'ordonnateur mais non encore pris en charge comptablement. Dès lors, l'ensemble de ces créances, qui n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation dans le système d'information de l'organisme, doit être comptabilisé en produits à recevoir à l'aide d'une demande de comptabilisation.

Ainsi, conformément au principe des droits constatés, une vente doit être rattachée à l'exercice écoulé si, à la date de clôture, la livraison a été effectuée alors même que la facture n'a pas encore été établie. L'enregistrement de produits à recevoir en opérations d'inventaire nécessite l'extourne du rattachement de produit N en N+1.

Une fois que les dispositifs le permettront le système d'information de l'organisme peut comptabiliser au fil de l'eau la constatation des droits notamment lors de la certification de l'acquisition du droit (CAD) par le service métier qui permet en outre l'imputation comptable de la créance ainsi que son suivi et son recouvrement. La CAD se traduit par la comptabilisation d'une écriture de produit à recevoir dans le système d'information qui permet à l'aide d'une restitution de connaître à n'importe quel moment de l'exercice le montant des produits à recevoir par l'organisme.

Technique comptable**Comptabilisation des titres non validés et des créances sans titre au 31/12/N**

Débit 4181 « Clients -Factures à établir »

Crédit 701 « Ventes de produits finis »

Crédit 44587 « TVA sur facturation à établir »

A l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Débit 701 « Ventes de produits finis »

Débit 44587 « TVA sur facturation à établir »

Crédit 4181 « Clients -Factures à établir »

COMPTE 4188 – CLIENTS– INTÉRÊTS COURUS

Lors des opérations d'inventaire, en cas de retard de paiement, l'organisme est en mesure de comptabiliser des produits au compte 7638 " Revenus sur créances diverses "provenant des intérêts courus relatifs à une créance .

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts courus relatifs à la créance au 31/12/N

Débit 4188 « Clients -Intérêts courus »
Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

A l'ouverture, au 01/01/N l'écriture de produits à recevoir sera extournée (contre passation)

Crédit 4188 « Clients -Intérêts courus »
Débit 7638 « Revenus sur créances diverses »

COMPTE 419 – CLIENTS ET ÉTUDIANTS CRÉDITEURS

L'ensemble des comptes 419 est traité dans le fascicule « créances de l'actif circulant » sauf le compte 4198 «Clients – Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié aux passifs non financiers.

Le présent fascicule traite ainsi des subdivisions suivantes :

- 4191 – Clients-avances reçues sur commande en cours
- 4192 – Étudiants, élèves, stagiaires – avances reçues
- 4196 – Clients-Dettes sur emballages et matériels consignés
- 4197 – Clients et étudiants- Autres avoirs

COMPTE 4191 – CLIENTS-AVANCES REÇUES SUR COMMANDE EN COURS

Ce compte enregistre les avances reçues par l'organisme de la part de ses clients sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Les acomptes correspondent à l'exécution partielle d'une prestation ou d'une livraison. Ils donnent lieu à l'élaboration d'une facture d'acompte qui suit le processus standard du titre de recettes.

En revanche, l'encaissement d'une avance s'effectue sans lien avec la réalisation d'une prestation ou d'une livraison (partielle ou non). Elle ne donne lieu à aucune facturation mais à la comptabilisation d'une recette budgétaire dès son encaissement et son rapprochement avec un titre d'avance. Les versements d'avances effectués à l'aide du titre d'avance sont repris au moment de la facturation afin de dégager le montant de la créance restant à payer par le client.

En cas d'avances à recevoir sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre, le gestionnaire du titre de recette crée le titre de recettes d'avance qui est validé par le responsable du titre de recettes. Le titre de recette ainsi créé ne sera pas mis en recouvrement par le comptable. Porteur de l'imputation comptable et budgétaire du versement reçu, il servira de support à sa comptabilisation, ainsi qu'à son encaissement.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 4111« Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »
Crédit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours », pour le montant de l'avance

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance.

Débit compte de disponibilités
Crédit 4111« Clients -Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant de l'avance

Livraison des biens ou prestation de service et facturation. Un titre de recette portant récupération de l'avance ou de l'acompte est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 411« Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »
Débit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours », pour le montant de l'avance
Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes)

Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recette

Débit compte de disponibilités

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services », pour la différence entre le montant du titre et le montant de l'avance

Dans l'hypothèse où l'avance ou l'acompte sont versés avant l'émission du titre d'avance, le versement reçu est alors comptabilisé provisoirement sur un compte d'imputation provisoire (47) qui sera soldé par l'agent comptable après la prise en charge du titre de recette.

Le compte 4191 enregistre également les réductions accordées sur les ventes :

- **Les rabais** sont des réductions pratiquées exceptionnellement sur le prix de vente préalablement convenu pour tenir compte de défaut de qualité ou de conformité des objets vendus. Ceux-ci sont connus et acquis lors de la facturation.

- **Les remises** sont des réductions pratiquées habituellement sur le prix courant de vente en considération, par exemple de l'importance de la vente. Elles sont calculées en pourcentage du prix courant de vente et sont connues et acquises lors de la facturation.

- **Les ristournes** sont des réductions de prix calculées sur l'ensemble des opérations faites avec le même tiers pour une période déterminée. Étant donné qu'il faut attendre l'expiration de la période concernée pour connaître leur montant, ce type de réduction n'est pas mentionné sur les factures.

Dans le cas où les réductions accordées sur les ventes ne sont pas connues lors de l'émission et de la prise en charge du titre de recette (cf. ristournes), une demande de remboursement est émise pour le montant de ces réductions.

La demande de remboursement viendra ensuite en déduction d'un titre de recette qui sera établi pour des livraisons ou des prestations ultérieures. Elle est portée au compte 709 - « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement ».

Technique comptable**Prise en charge de la facture initiale pour le montant total de la facture**

Débit subdivision intéressée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

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

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

Encaissement du règlement reçu par le client et rapprochement avec le titre

Débit classe 5 pour le montant TTC

Crédit subdivision initialement débitée du compte 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC

Prise en charge de la demande de remboursement pour le montant de la ristourne non encore facturée

Débit subdivision intéressée du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement » pour le montant hors TVA

Débit 44571 « TVA collectée » pour le montant de la TVA

Crédit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours » pour le montant TTC de l'avoir

Prise en charge de la facture pour les livraisons ou prestations réalisées ultérieurement (montant total) (écritures sans la TVA)

Débit 411 « Clients »

Crédit 7x « Produits »

Encaissement du montant net de la facture suite à déduction de l'avoir (écritures sans la TVA)

Débit 5 « Disponibilités », pour le montant net réglé par le client

Débit 4191 « Clients - Avances reçues sur commande en cours », pour le montant de l'avoir

Crédit 411 « Clients » pour le montant total de la facture

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

Compte 4192 - Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les frais de scolarité des étudiants et stagiaires. Un titre de recette d'avance qui ne sera pas mis en recouvrement par le comptable est créé et servira de support à l'encaissement de la comptabilisation de l'avance.

Technique comptable

Prise en charge du titre de recette d'avance par l'agent comptable

Débit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Crédit 4192 « Clients - Etudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre de recette d'avance.

Débit compte de disponibilités

Crédit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Livraison des biens ou prestation de service et facturation

Un titre de recette portant récupération de l'avance est émis et validé par l'ordonnateur et pris en charge par le comptable pour le montant total.

Débit 412 « Etudiants, élèves et stagiaires »

Débit 4192 « Clients - Etudiants, élèves, stagiaires-avances reçues », pour le montant de l'avance

Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes)

COMPTE 4196 – CLIENTS - DETTES SUR EMBALLAGES ET MATÉRIELS CONSIGNÉS

Le matériel d'emballage est un matériel réservé au conditionnement des produits manutentionnés dans l'organisme et reste à la disposition de celui-ci pour ses besoins internes.

Les emballages sont destinés à contenir les produits livrés aux clients en même temps que leur contenu.

La consignation est un contrat qui stipule que le prêteur reste propriétaire de l'emballage consigné et ne peut obtenir la restitution de la chose qu'après usage. Le contrat se termine au jour de restitution de la chose et du remboursement du dépôt.

Technique comptable

Facturation par l'organisme à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels

Débit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Restitution de l'emballage

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 4111 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Conservation de l'emballage par le client

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 707 « Ventes de marchandises » (titre de recettes)

Reprise effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

Débit 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés »

Crédit 411 « Clients -Ventes de biens ou de prestations de services »

Crédit 7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés » (titre de recettes)

COMPTE 4197 – CLIENTS - ETUDIANTS AUTRES AVOIRS

Ce compte permet de comptabiliser les avoirs détenus par l'organisme quand celui-ci effectue des missions au profit des étudiants .

A la clôture de l'exercice, l'organisme recense l'ensemble des avoirs non encore comptabilisés et donc restant à accorder aux étudiants

Un titre est émis par l'organisme, l'étudiant le règle dans son intégralité. A postériori, l'organisme accorde un rabais sur ce titre.

Technique comptable

1 A la clôture de l'exercice : l'organisme comptabilise l'ensemble des avoirs à accorder

Débit 709 « Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement »

Débit 44571 « TVA collectée »

Crédit 4197 « Clients – Etudiants autres avoirs »

2, Au 01/01/N+1, apurement du compte 4197 : **Reclassement au compte client des avoirs constatés**

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

3) ou Restitution directe de l'avoir au client

Débit 4197 « Clients – Autres avoirs »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 – PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

La liquidation de la paye et les modalités de fonctionnement des comptes concernés (comptes 421 à 427) sont abordées dans les fascicules « charges » et « passifs non financiers ».

Par ailleurs, l'ensemble des charges de personnel sont traitées dans le fascicule « charges » sauf le compte 4287 « Produits à recevoir » dont le fonctionnement est évoqué dans le fascicule dédié à l'actif circulant.

Les modalités comptables relatives aux comptes 429 « déficits et débits des comptables et régisseurs » sont également traitées dans le présent fascicule.

Nomenclature

428 - Personnel – charges à payer et produits à recevoir.

4287 - Produits à recevoir

429 - Déficit et débits des comptables et régisseurs

4291 Déficit constatés

42911 Comptables

42912 Régisseurs

4292 Demandes de versement émis suite à constatation de déficit

42921 - Comptables

42922 - Régisseurs

4294 Débits émis par arrêté du ministre

42941 Comptables

42942 Régisseurs

4295 Débits émis par jugement ou arrêt du juge de comptes

42951 - Comptables

42952 - Régisseurs

4296 Redevables d'intérêts sur débits

42961 – Comptables

42962 - Régisseurs

4297 Redevables des condamnations pécuniaires

42971 - Comptables

42972 - Régisseurs

COMPTE 428 - PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR.

4287 - Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés

Sont retracées dans ce compte les rémunérations indûment versées par l'organisme à ses employés et qui sont en attente de remboursement, n'ayant pas encore fait l'objet d'une demande de reversement ou d'un titre.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : produits à recevoir

Débit 4287 « Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Crédit 4287 « Produits à recevoir - Personnel et comptes rattachés »

COMPTE 429 – DÉFICITS ET DÉBETS DES COMPTABLES ET DES RÉGISSEURS.

Le compte 429 se subdivise comme suit :

- 4291 Déficits constatés
 - 42911 Comptables
 - 42912 Régisseurs
- 4292 Demande de versement émis suite à constatation de déficit
 - 42921 - Comptables
 - 42922 - Régisseurs
- 4294 Débets émis par arrêté du ministre
 - 42941 Comptables
 - 42942 Régisseurs
- 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge de comptes
 - 42951 - Comptables
 - 42952 - Régisseurs
- 4296 Redevables d'intérêts sur débets
 - 42961 – Comptables
 - 42962 - Régisseurs
- 4297 Redevables des condamnations pécuniaires
 - 42971 - Comptables
 - 42972 – Régisseurs

COMPTE 4291 - DÉFICITS CONSTATÉS

Ce compte retrace tout déficit, découvert, quelle qu'en soit l'origine. Les deux subdivisions du compte, 42911 « Comptables » et 42912 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté.

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics est encadrée par l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 modifiée portant loi de finances pour 1963, qui précise la notion de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, notamment le pouvoir de remise gracieuse dont dispose le ministre chargé du budget. L'instruction du 9 août 2005, modifiant l'instruction générale du 16 août 1966 sur l'organisation du service des comptables publics, explicite par ailleurs le régime de prescription extinctive applicable au champ de la responsabilité personnelle et pécuniaire, ainsi que les conditions de libération du cautionnement des comptables principaux.

Technique comptable

Constatation du déficit

Débit 4291x « Déficits constatés »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du déficit par règlement effectué par l'agent comptable ou le régisseur

Débit classe 5

Crédit 4291x « Déficits constatés »

ou Apurement du déficit par émission d'un ordre de versement

Débit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

Crédit 4291 « Déficits constatés »

ou Apurement du déficit par émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débets émis par arrêté du ministre »

Crédit 4291x « Déficits constatés »

COMPTE 4292 - DEMANDES DE VERSEMENT ÉMIS SUITE À CONSTATATION DE DÉFICIT

Ce compte retrace les opérations afférentes aux ordres de versement émis par le ministre intéressé après constatation d'un déficit.

Les deux subdivisions du compte, 42921 « Comptables » et 42922 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Émission d'un ordre de versement

Débit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

Crédit 4291x « Déficits constatés »

Apurement de l'ordre de versement suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficit ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou remis

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

ou Apurement de l'ordre de versement par émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débits émis par arrêté du ministre »

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit »

COMPTE 4294 - DÉBITS ÉMIS PAR ARRÊTÉ DU MINISTRE

Ce compte retrace les opérations relatives aux débits émis par arrêté du ministre, soit à l'issue d'une procédure amiable, soit directement dès la constatation du déficit lorsque ce dernier est dû à un détournement ou à une malversation.

Les deux subdivisions du compte, 42941 « Comptables » et 42942 « Régisseurs » sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Émission d'un arrêté de débet

Débit 4294x « Débits émis par arrêté du ministre »

Crédit 4292x « Demandes de versement émis suite à constatation de déficit », lorsque l'arrêté est émis à l'issue d'une procédure amiable,
ou

Crédit 4291x « Déficit constaté », lorsque le débet est dû à une malversation ou un détournement

Apurement de l'arrêté de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficit ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou remis

Crédit 4294x « Débits émis par arrêté du ministre »

ou Apurement de l'arrêté de débet suite à admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4294x « Débits émis par arrêté du ministre »

COMPTE 4295 - DÉBITS ÉMIS PAR JUGEMENT OU ARRÊT DU JUGE DES COMPTES

Ce compte retrace les opérations afférentes aux jugements ou arrêts de débits prononcés par la Cour des comptes lors du jugement du compte financier.

Les deux subdivisions du compte, 42951 « Comptables » et 42952 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté.

Technique comptable

Émission d'un jugement ou arrêt de débet

Débit 4295x « Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficit ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant déchargé ou émis

Crédit 4295x « Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

ou Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4295x « Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes »

COMPTE 4296 - REDEVABLES D'INTÉRÊTS SUR DÉBETS

Ce compte retrace les opérations afférentes aux intérêts calculés sur débits. Le montant définitif des intérêts n'est connu que lorsque le débit a fait l'objet d'un règlement. Les intérêts sont liquidés par le comptable de la Direction des créances spéciales du Trésor au taux légal à compter de la date d'émission de l'ordre de versement par le ministre. La Direction des créances spéciales du Trésor transmet à l'organisme un état liquidatif. Dans l'attente du règlement du débit, l'organisme doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés par la Direction des créances spéciales du Trésor au titre de l'exercice clôturé.

Les deux subdivisions du compte, 42961 « Comptables » et 42962 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine du déficit constaté (parallélisme avec le compte 4291).

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

Débit 4296x « Redevables d'intérêts sur débits »

Crédit 7584 « Contentieux »

Apurement suite à la remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

Débit classe 5, pour le montant laissé à la charge de l'agent comptable ou du régisseur

Débit 6584 « Déficit ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse », pour le montant remis

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débits »

ou Apurement par admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4296x « Redevables d'intérêts sur débits »

COMPTE 4297 - REDEVABLES DES CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES

Ce compte retrace les opérations afférentes aux amendes prononcées par le juge des comptes. Les deux subdivisions du compte, 42971 « Comptables » et 42972 « Régisseurs », sont utilisées en fonction de l'origine de la condamnation.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

Débit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

7584 « Contentieux »

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseur

Débit classe 5

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

ou Apurement des amendes par admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 4297x « Redevables des condamnations pécuniaires »

COMPTE 43 – SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.

L'ensemble des comptes relatifs à la sécurité sociale sont 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

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation des produits à recevoir

Débit 4387 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants « Rémunérations du personnel »

Crédit 4387 « Produits à recevoir »

COMPTE 44 – ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux.

Les subdivisions suivantes du compte 44 sont présentées ci-après :

- 441 Etat et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir.
- 442 Etat-impôts et taxes recouvrables sur des tiers
- 443 Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux.
- 444 Impôt sur les bénéfices
- 445 Etat – taxes sur le chiffre d'affaire
- 446 Obligations cautionnées
- 447 Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
- 448 Etat et autres collectivités publiques – Charges à payer et produits à recevoir,
- 449 Etat - Quotas d'émission à restituer à l'Etat

COMPTE 441 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES -SUBVENTIONS À RECEVOIR

- 4411 Subventions d'investissements
- 4417 Subventions de fonctionnement
- 4419 Avances sur subventions

La comptabilisation des subventions reçues de l'état et d'autres tiers par les organismes publics est régie par l'instruction dédiée du 20 novembre 2013.

L'instruction pose le principe selon lequel une subvention est acquise et comptabilisée dès que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire est satisfait. Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. L'accord de la subvention peut être subordonné à la réalisation ou non de conditions.

COMPTE 4411 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les subventions d'investissement se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées. Ces financements correspondent aux financements externes de l'actif tels que définis dans l'instruction du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêt public. Ces subventions peuvent présenter un caractère annuel ou pluriannuel.

Technique comptable

A la notification de la subvention à l'organisme (cas où la subvention est accordée sans condition)²⁹

Débit 4411 « Subventions d'investissement »

Crédit 13 « Subvention d'investissement » (1)

A la réception des fonds³⁰

Débit compte de disponibilités

Crédit 4411 « Subvention d'investissement »

Sauf cas particulier, en fin d'exercice, le solde du compte 441 doit présenter le montant des subventions accordées mais non encore encaissées

(1) Afin d'identifier tous les cas, il convient de se reporter à l'instruction traitant des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et groupements d'intérêt public nationaux.

COMPTE 4417 SUBVENTIONS DE FONCTIONNEMENT

Les subventions de fonctionnement se définissent comme des financements reçus par les organismes publics en vue de contribuer à la réalisation de leur activité courante et de faire face à leurs charges de fonctionnement. Entrent notamment dans cette catégorie :

- Les subventions de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, en provenance de l'État dont les subventions pour charges de service public (SCSP) allouées par l'État aux opérateurs. La SCSP constitue une subvention présentant un caractère annuel et destinée à financer les charges de fonctionnement d'entités – qualifiées d'opérateur 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 affectés au financement d'opérations de fonctionnement.

²⁹ Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues

³⁰ Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4713 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrite au compte 4411 « subvention d'investissement ».

Technique comptable

A la notification de la subvention à l'organisme (cas où la subvention est accordée sans condition)³¹

Débit 4417 « Subventions de fonctionnement »

Crédit 74 « Subvention de fonctionnement »

A la réception des fonds³²

Débit compte de disponibilités

Crédit 4417 « Subvention de fonctionnement »

Sauf cas particulier, en fin d'exercice, le solde du compte 441 doit présenter le montant des subventions acquises mais non encore encaissées

COMPTE 4419- AVANCES SUR SUBVENTIONS

Les fonds éventuellement versés par le financeur à l'organisme public avant l'acquisition du droit octroyant la subvention (notamment, une décision d'attribution) sont considérés comme des avances et sont donc comptabilisés au crédit du compte 4419 « Avances sur subventions ».

Différemment, les versements perçus par l'organisme après l'acquisition du droit octroyant la subvention (notamment, après notification de la décision d'attribution) sont qualifiés d'acomptes qui sont imputés au moment de leur encaissement au crédit du compte 4411 ou 4117 (en fonction de la nature de la subvention) en apurement du produit à recevoir déjà pris en charge.

En fin d'exercice, le solde débiteur des sous-comptes 441x « Subventions à recevoir » présentent ainsi le montant des subventions acquises mais non encore encaissées.

Technique comptable

Les avances sur subvention à recevoir étant budgétaires, il est nécessaire de créer l'impact budgétaire. A ce titre, il convient de prendre en charge le titre d'avance puis de le rapprocher avec l'avance encaissée.

Le schéma comptable se déroule en quatre étapes :

Prise en charge du titre d'avance :

Débit 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »

Crédit 4419 « Avances sur subventions »

Encaissement de l'avance et rapprochement avec le titre d'avance

Débit compte de disponibilités

Crédit 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »

Prise en charge du titre de recette

Débit 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »

Débit 4419 « Avances sur subventions »

Crédit 7* »Produits »

Encaissement du solde et rapprochement avec le titre de recettes

Débit compte de disponibilités

Crédit 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux »

Spécificité des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 442 -Le compte est crédité des retenues effectuées par l'établissement pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers

Technique comptable

Débit des comptes de tiers concernés

Crédit 442 « État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers »

COMPTE 443- OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ETAT, LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES, LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Ce compte enregistre notamment les produits ou charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées à l'organisme par l'État, les collectivités publiques ou les institutions internationales. Il enregistre par exemple à son crédit les sommes à reverser par l'organisme au titre de dotation ou complément de dotation.

³¹ Le cas des subventions accordées avec conditions de réalisation est décrit dans l'instruction relative aux subventions reçues

³² Si le titre n'a pas encore été émis, l'encaissement des fonds est enregistré au compte 4713 « Recettes perçues avant émission de titres », pour être ensuite inscrite au compte 4417 « subvention de fonctionnement ».

4431 Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

4432 Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambre d'agriculture **Chambre d'agriculture**

4433 Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales.

4434 Opérations particulières avec l'Etat et les entités publiques

4435 Opérations particulières avec l'ASP

4438 Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA.

COMPTE 4431 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA

La créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA est enregistrée dans un compte spécifique.

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1er juillet 1993.

Avant 1993, la déduction de la taxe grevant les services et les biens autres que les immobilisations était automatiquement retardée d'un mois : elle était donc imputée sur la taxe collectée au titre du mois suivant. Un dispositif d'accompagnement temporaire visant à atténuer le coût budgétaire de la mesure a été mis en place : les redevables soumis au régime réel normal ont dû calculer une "déduction de référence" correspondant à un mois moyen de déduction. Lorsqu'elle excédait 1.524,49 €, cette déduction a donné naissance à une créance sur le Trésor convertie en titres et portant intérêts annuels (cf. infra compte 4438). Le remboursement de la créance par l'Etat doit intervenir dans un délai maximal de vingt ans. Le remboursement annuel est égal à 5% du montant de la créance initiale.

Technique comptable

Constatation de la créance (1993/1994)

Débit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

Crédit Subdivision intéressée du compte 445 « Etat- Taxes sur le chiffres d'affaires »

Remboursement annuel par l'État

Débit classe 5

Crédit 4431 « Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA »

COMPTE 4432 ATTRIBUTION DU PRODUIT DE L'IMPOSITION POUR FRAIS DE CHAMBRE D'AGRICULTURE

Spécificité des chambres d'agriculture .

Compte 4432 - Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambres d'agriculture.

Ce compte est ouvert pour permettre à la chambre d'agriculture de comptabiliser le produit d'imposition attribué par l'État.

Technique comptable

Débit 4432 « Attribution du produit de l'imposition pour frais de chambres d'agriculture »

Crédit 757 « Produits spécifiques »

COMPTE 4433 CRÉANCES SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DES COMPENSATIONS DES RÉDUCTIONS DE CHARGES SOCIALES.

Ce compte permet de comptabiliser la créance que l'organisme détient sur l'État du fait de réductions accordées sur les charges sociales.

Technique comptable

Constatation de la créance de l'organisme sur l'État

Débit 4433 « Créances sur l'État résultant des compensations des réductions de charges sociales »

Crédit Subdivisions intéressées du compte 645

COMPTE 4434 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT ET LES ENTITÉS PUBLIQUES

Sont inscrites à ce compte les opérations particulières effectuées avec diverses entités publiques, et notamment les opérations de gestion des dispositifs d'intervention pour compte de tiers³³ 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 4434 « 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 4434 « Opérations particulières avec l'État et les entités publiques »

Règlements effectués au bénéficiaire final

Débit 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit compte de disponibilités

Si une commission est allouée à l'organisme en rémunération de son activité, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat en produits. De même, si des frais (par exemple des frais de gestion) sont engagés par l'organisme pour mettre en œuvre ces dispositifs, ils seront comptabilisés en charges.

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers, aucune opération d'inventaire (ni charge à payer, ni provision, ni engagement hors-bilan) n'est comptabilisée par l'organisme redistributeur. En effet, les passifs non financiers liés à ces opérations et les engagements hors bilan sont uniquement retracés dans les comptes du tiers financeur.

Les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention pour compte propre ou pour compte de tiers sont abordés dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4435 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ASP

Ce compte permet de retracer les relations particulières avec l'Agence de Services et de Paiements (ASP) relative à la gestion des contrats aidés. En effet, la prise en charge par l'État d'une partie des rémunérations des personnels recrutés sous contrats aidés est versée par l'intermédiaire de l'ASP.

Le compte 4435 est subdivisé comme suit :

44352 Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés

44356 Charges à payer sur contrats aidés

44357. Produits à recevoir sur contrats aidés

Les organismes qui le souhaitent peuvent subdiviser les 3 sous-comptes pour individualiser chaque type de contrat.

³³ à un tiers bénéficiaire sans disposer d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide. L'organisme redistributeur reçoit des fonds de la part de l'État, de l'Union européenne ou d'une autre entité, afin de les redistribuer au bénéficiaire final.

Technique comptable

Comptabilisation au sein de l'organisme des aides de l'Etat versées par l'ASP au titre des contrats aidés.

A la notification de la décision attributive, l'organisme redistributeur prend en charge le dispositif

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Crédit 467X « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Lors de la réception des fonds, l'organisme constate l'encaissement

Débit 5 « Disponibilités »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Versement des aides aux bénéficiaires finaux

Débit 467X « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »

Crédit 5 « Disponibilités »

A la clôture de l'exercice N :

L'organisme doit comptabiliser en produits à recevoir les aides qui ne lui ont pas été encore notifiées par l'ASP au 31/12/N.

Débit 44357 « Produits à recevoir sur contrats aidés »

Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

L'organisme a connaissance à la clôture de l'exercice N-1 du montant de l'aide qui lui sera attribuée par l'ASP au cours de l'année N.

En cas de paiement indu de l'ASP à l'organisme, celui-ci doit comptabiliser une charge à payer à la clôture

Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Crédit 44356 « Charges à payer sur contrats aidés »

A l'ouverture de l'exercice suivant, les schémas comptables ci-dessus relatifs aux charges à payer et aux produits à recevoir doivent être extournés :

- pour le produit à recevoir de l'ASP,
Débit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »
Crédit 44357 « Produits à recevoir sur contrats aidés »
- pour la charges à payer au profit de l'ASP, Débit 44356 « Charges à payer sur contrats aidés »
Crédit 44352 « Aide de l'État versée par l'ASP au titre des contrats aidés »

Aucune autre écriture d'inventaire³⁴ n'est à comptabiliser du fait de l'enregistrement de ce dispositif d'intervention en compte de tiers (absence d'impact de ce dispositif sur le résultat de l'organisme).

COMPTE 4438 INTÉRÊTS COURUS SUR CRÉANCE SUR L'ÉTAT RÉSULTANT DE LA SUPPRESSION DE LA RÈGLE DU DÉCALAGE D'UN MOIS EN MATIÈRE DE TVA.

Il enregistre les intérêts courus sur les créances inscrites au compte 4431.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts

Débit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA ».

Crédit 7638 « Revenus sur créances diverses »

Encaissement des intérêts

Débit classe 5

Crédit 4438 « Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA ».

³⁴ Ni provision, ni engagement hors bilan.

COMPTE 444 IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

L'ensemble de la procédure relative aux modalités comptables de traitement de l'impôt sur les sociétés est décrite dans le fascicule traitant des passifs non financiers sauf le fonctionnement du compte 4441 « État - Créance de carry back ».

COMPTE 4441 - ETAT - CRÉANCE DE CARRY-BACK

Les organismes soumis à l'IS ont la possibilité d'opter pour un report en arrière de leurs déficits fiscaux sur les bénéfices imposables au taux normal non affectés de l'exercice précédent et ayant donné lieu à un paiement effectif d'IS.

L'option pour le report en arrière est limité au report du seul déficit du dernier exercice clos et est plafonnée à 1 million d'euros et ne porte que sur le seul bénéfice de l'exercice précédent.

Cette option fait naître une créance sur le Trésor correspondant à l'excédent d'impôt antérieurement versé. Cette créance est remboursable à l'issue d'une période de cinq ans lorsqu'elle n'a pas été utilisée dans ce délai pour le paiement de l'IS. En effet, une créance née du report en arrière des déficits ne constitue pas un crédit d'impôt mais permet d'exercer la compensation.

Technique comptable

Constatation de la créance

Débit 4441 « État - Créance de carry-back »

Crédit 699 « Produits report en arrière des déficits »

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

Débit 4442 « État - Impôt sur les bénéfices - Acomptes » Crédit 4441 « État - Créance de carry back »

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

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

Débit 5 compte de disponibilités.

Crédit 4441 « État -Créance de carry back. »

COMPTE 445 – ÉTAT - TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRE

L'ensemble des opérations liées à la TVA sont traitées dans le fascicule relatif aux passifs non financier exceptées celles constituant une créance pour l'organisme.

Le fonctionnement des comptes de créances 44562 « TVA déductible sur immobilisations », 44566 « TVA déductible sur autres biens et services », 44567 « Crédits de TVA à reporter » et 44586 « TVA sur factures non parvenues » est abordé dans le cadre de la liquidation de la TVA dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Font donc l'objet de développements spécifiques dans le présent fascicule, les comptes de TVA suivants :

44581 Acompte régime simplifié d'imposition

44582 Acompte régime du forfait M94, M910

44583 Remboursement de la TVA demandé

44584 TVA récupérée d'avance

44585 TVA à régulariser sur retenues de garanties

44587 TVA sur factures à établir

COMPTE 44581 - ACOMPTES-RÉGIME SIMPLIFIÉ D'IMPOSITION

Ce compte permet de comptabiliser les acomptes de TVA collectée qui sont versés trimestriellement.

Technique comptable

Enregistrement de l'acompte de TVA à payer

Débit 44581 « Acomptes-régime simplifié d'imposition »

Crédit 4455 « Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser »³⁵

³⁵ 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.

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 TVA³⁶, 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 acomptes d'opérations qui sont soumises à TVA.

Ce schéma ne s'applique pas aux organismes ayant opté pour la TVA sur les débits quand l'acompte donne lieu à émission d'une facture. Dans ce dernier cas, la TVA collectée est exigible à la facturation sans attendre l'encaissement, la mention « TVA acquittée sur les débits » devant être précisée sur la facture.

Technique comptable (hors TVA sur les débits)

Réception de l'acompte

Débit compte de disponibilités

Crédit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes encours », pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par

Débit 44584 « TVA récupérée d'avance », pour le montant de la TVA exigible

Crédit 44571 « TVA collectée »

Emission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC

Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT

Crédit 44584 « TVA récupérée d'avance », pour le montant de la TVA sur l'acompte

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant de la différence entre la TVA totale et la TVA déjà collectée sur l'acompte

Corrélativement, régularisation de l'acompte

Débit 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes encours » pour le montant de l'acompte

Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Encaissement du solde

Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé

Crédit compte de client intéressé pour le même montant

³⁶ Le dispositif est décrit dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 44585 - TVA À RÉGULARISER SUR RETENUES DE GARANTIES ACCORDÉES

Ce compte permet la comptabilisation de la TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées par l'organisme auprès des clients sur le prix convenu et jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévue.

Ce cas s'applique aux organismes ayant opté pour la TVA sur les débits. Dans ce cas, la TVA est collectée dès l'émission de la facture pour le montant total en deux étapes :

- (1) à hauteur de la TVA à collecter sur la retenue de garantie
- et (2) à hauteur du montant de TVA à collecter sur le montant net hors retenue de garantie.

Différemment, en cas de TVA due sur les encaissements, la TVA à collecter sur la retenue de garantie sera constatée au moment de sa restitution par le client.

Technique comptable

Prélèvement de la retenue de garantie accordée (pour le montant de la retenue)

Débit 4117 « Retenues de garantie »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

Comptabilisation de la TVA exigible à hauteur du montant de la retenue (1).

Débit 44585 « TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées »

Crédit 44571 « TVA collectée »

Émission du titre de recette après facturation pour le montant net hors retenue (2)

Débit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour le montant TTC total.

Crédit 701 « Ventes de produits finis » pour le montant H.T

Crédit 44585 « TVA à régulariser sur retenues de garanties accordées » pour régularisation du montant de la TVA sur la retenue de garantie

Crédit 44571 « TVA collectée », pour le montant net hors retenue.

A l'échéance du terme, restitution de la retenue par le client (encaissement)³⁷

Débit compte de disponibilités

Crédit 4117 « Retenues de garantie »

COMPTE 44587 TVA SUR FACTURATION À ÉTABLIR.

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès la livraison du bien ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de service (régime de la TVA sur les encaissements).

Toutefois, la spécificité de certains organismes leur permet de bénéficier d'un régime particulier sur option dans lequel la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement (régime de la TVA sur les débits). Dans ce cas, ils comptabilisent la TVA collectée au moment de la prise en charge comptable du titre de recettes correspondant. Toutefois, cette émission doit intervenir dans le mois de l'établissement des demandes de paiement qui ouvrent le droit à déduction.

La TVA est alors comptabilisée au compte 44587 « TVA sur facturation à établir » lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes, et également lors du rattachement à l'exercice des produits à recevoir au cours de la période d'inventaire.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 467x1 « Autres comptes créditeurs », pour le montant HT (1)

Crédit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir », pour le montant de la TVA

Émission du titre de recettes (comptabilisation de la TVA collectée au moment de la prise en charge du titre conformément à l'option « régime de la TVA sur les débits »)

Débit 44587 « TVA collectée sur facturation à établir »

Débit 467X1 « Autres comptes créditeurs »

Crédit 44571 « TVA collectée »

Crédit compte d'immobilisations ou compte de produit intéressé

COMPTE 446 OBLIGATIONS CAUTIONNÉES

Le fonctionnement des comptes de créances 446 « Obligations cautionnés » est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

³⁷ En cas de TVA sur les encaissements, la TVA à collecter sur la retenue de garantie sera constatée uniquement à cette étape.

COMPTE 447-AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (ADMINISTRATION DES IMPÔTS)

Le fonctionnement des comptes de créances 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations » est abordé dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

COMPTE 448 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

L'ensemble des modalités comptables relatives aux comptes 448 sont abordées dans le fascicule relatif aux passifs non financiers, excepté le fonctionnement du compte 4487 « Produits à recevoir » qui est traité dans le présent fascicule.

COMPTE 4487 PRODUITS À RECEVOIR

44871 Subventions d'investissements à recevoir

44877 Subventions de fonctionnement à recevoir

En fin d'exercice, ce compte constate les produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant n'est pas arrêté définitivement ou qui n'a pas fait l'objet d'un titre et qui n'a pas été inscrit à un compte débiteur de classe 4.

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 par 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 relatif aux « opérations faites en commun et en GIE » qui permet la comptabilisation des opérations faites en commun entre l'organisme et le Groupement d'intérêt économique. Ce compte fait l'objet de développements dédiés dans les fascicules relatifs aux passifs non financiers et aux immobilisations financières.

COMPTE 46– DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

462 - Créances sur cessions d'immobilisations

463 - Autres comptes débiteurs - Titres de recettes, demandes de reversement, demande de versement à recouvrer

464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

466 - Autres comptes créditeurs

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

468 - Divers- Produits à recevoir et charges à payer

COMPTE 462 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte enregistre les créances encaissées par l'organisme lors d'une cession d'immobilisation (corporelle, incorporelle ou financière).

Technique comptable

Lors de la cession d'immobilisations autres que des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

1. Cession à titre onéreux d'immobilisations autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

Comptabilisation du produit de cession

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

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

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

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

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des éléments d'actifs cédés

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 291 « Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) »

2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

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

Puis les financements rattachés à l'immobilisation sont repris

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

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)³⁸

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

2. Cession à titre gratuit d'immobilisations autres que les titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

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

Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués

Crédit compte d'immobilisation concernée, pour la valeur brute comptable de l'actif

Reprise au résultat des financements rattachés à l'immobilisation

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

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

Sortie du financement du bilan

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

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

Lors de la cession des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (TIAP)

1. Lorsque la cession est génératrice d'un profit

Lors de la cession à titre onéreux

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations », pour le prix de cession des TIAP

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

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété et à la perte du contrôle de l'actif

Débit 756 « Produits des cessions d'éléments d'actifs », lorsque la cession est génératrice d'un profit

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

Reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

³⁸ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

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

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)³⁹

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

2. Lorsque la cession est génératrice d'une perte

Lors de la cession onéreuse

Débit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Crédit 656 « Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés »

Simultanément, sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

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

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Encaissement du prix de cession

Débit classe 5

Crédit 462 « Créances sur cessions d'immobilisations »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

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

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴⁰

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

3. Lorsque la cession est réalisée à titre gratuit

Sortie du patrimoine suite au transfert de propriété

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

Crédit 273 « Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Le cas échéant, reprise de la dépréciation devenue sans objet

Débit 2973 « Dépréciation des Titres immobilisés de l'activité de portefeuille »

Crédit 786 « Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers »

Le cas échéant, la dépréciation antérieurement comptabilisée est reprise, ainsi que le solde des financements rattachés à l'immobilisation (pour la part non encore reprise au résultat)

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

Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

Sortie du financement du bilan

Débit 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1341 - « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)⁴¹

Crédit 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement Etat)

ou Débit 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » (Financement autre tiers)

³⁹ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

⁴⁰ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

⁴¹ Le choix des comptes 10X et 13X répondent aux modalités de comptabilisation de l'instruction sur le financement externe de l'actif.

COMPTE 463 - AUTRES COMPTES DÉBITEURS - TITRES DE RECETTES, DEMANDES DE REVERSEMENT, DEMANDE DE VERSEMENT À RECOUVRER

Ce compte enregistre d'une part, les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers qui ne sont pas identifiés dans la nomenclature (autres que client) et qui sont constitutives de créances vis-à-vis du tiers. Il enregistre d'autre part, les opérations relatives aux ordres de reversement émis auprès de tiers ayant fait l'objet de versement erroné.

Le 463 présente ainsi un solde normalement débiteur.

Technique comptable

Émission d'un titre de recettes

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit compte de produits ou compte de bilan

Émission d'une demande de reversement (lorsque l'ordre de dépense initial a été payé)

Débit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

Crédit compte de charges ou de bilan

Encaissement partiel ou total

Débit classe 5

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

ou Annulation d'un titre de recettes partiel ou total

Débit compte de produits ou compte de bilan

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

ou Admission en non-valeur

Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »

Crédit 463 « Autres comptes débiteurs - Titres de recettes ou demandes de reversement à recouvrer »

COMPTE 464 – DETTES SUR ACQUISITIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son crédit le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 465– CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Ce compte enregistre à son débit le montant des créances relatives à la cession de valeurs mobilières de placement dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif à la norme 10 portant sur les opérations de trésorerie.

COMPTE 466– AUTRES COMPTES CRÉDITEURS - DÉPENSES À PAYER

Le compte se subdivise comme suit :

466 - Autres comptes créditeurs

4661 - Demandes de paiement à payer

4663 - Virements à réimputer

4664 - Excédents de versement à rembourser

4667 - Oppositions

Ces comptes comptabilisent les opérations effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte dédié n'est prévu dans le plan de compte et qui génèrent une dette pour l'organisme dans le cadre d'une demande de paiement ou d'une opposition restant à payer, ou encore d'un excédent de versement à rembourser.

Les différents cas de réduction d'annulation ou de correction d'un titre de recettes sont comptabilisés au compte 4664 « Excédents de versement à rembourser ».

Le fonctionnement de ces comptes est traité dans le fascicule relatif aux passifs non financiers de la norme 12.

COMPTE 467– AUTRES COMPTES DÉBITEURS ET CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur, effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ces comptes ont vocation à être soldés rapidement par l'organisme.

467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

4671 – Aide à la mobilité internationale M91,M93

4672 – Chambres d'agriculture et APCA M92

46721 - APCA (ouvert dans la comptabilité des chambres départementales et régionales)

46722 – Chambres départementales et régionales (ouvert dans la comptabilité de l'APCA, FNPAPCA et FNAGE)

46723- Chambre régionale (ouvert dans la comptabilité des chambres participantes)

46724- Chambre d'agriculture participantes (ouvert dans la comptabilité des chambres régionales)

4674 – Taxe d'apprentissage

4678 – Autres

Spécificité des Etablissements publics nationaux à caractère administratif et des établissements à caractère scientifique culturel et professionnel :

Compte 4671 « Aide à la mobilité internationale »

L'aide à la mobilité internationale est destinée à l'étudiant qui souhaite suivre une formation supérieure à l'étranger dans le cadre de son cursus d'études. L'aide globale régionale est attribuée et répartie entre les universités, grands établissements et écoles retenues dans le cadre de l'appel à projets. Par la suite, les services des relations internationales ou des bourses de l'organisme instruisent les dossiers de candidatures suivant les critères d'éligibilité de l'organisme qui procédera à l'attribution des aides aux étudiants.

L'ensemble de ce dispositif est comptabilisé en comptes de tiers et décrit dans l'annexe n°X relative aux dispositifs d'intervention. Le compte 4671 doit être soldé après l'attribution de l'intégralité de l'aide versée par l'organisme aux bénéficiaires finaux.

Technique comptable

Attribution de l'aide à la mobilité internationale gérée par l'organisme

Débit classe 5

Crédit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Versement de l'aide à la mobilité internationale au bénéficiaire final

Débit 4671 « Aide à la mobilité internationale »

Crédit classe 5

COMPTE 4672– CHAMBRES D'AGRICULTURE ET APCA.

Spécificité des chambres d'agriculture :

Compte 4672 « Chambre d'agriculture et APCA »

Ces comptes fonctionnent selon le mécanisme des comptes de tiers et permettent de décrire les opérations réciproques :

- Entre l'Assemblée Permanente des chambres d'agriculture (APCA) d'une part, et les chambres départementales et régionales d'agriculture d'autre part, correspondant notamment aux versements de cotisations des chambres départementales de l'agriculture (CDA) à l'APCA, et des participations des chambres régionales de l'agriculture (CRA) et CDA au financement des services d'intérêt commun de l'APCA ;
- Entre les chambres régionales d'agriculture et les chambres départementales d'agriculture participantes ;
- Entre les services interchambres (SUAIA Services d'utilité agricole inter - chambres d'agriculture ou EUAIA Etablissement d'Utilité agricole Inter-chambre d'Agriculture) et les chambres participantes.

COMPTE 4674 –TAXE D'APPRENTISSAGE

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics. Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage, les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle.

L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des dépenses réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et la demande de paiement émise et payée.

Technique comptable

Réception des fonds

Débit compte de disponibilités

Crédit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Constataion des recettes à hauteur des dépenses réalisées

Débit 4674 « Taxe d'apprentissage »

Crédit 13418 « Autres » , pour les dépenses de la section des opérations en capital

ou

Crédit 7481 « Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage », pour les dépenses de la section de fonctionnement

COMPTE 4678 – AUTRES

Sont comptabilisées à ce compte les opérations présentant un solde débiteur ou créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers pour lesquels aucun compte n'est dédié dans la nomenclature commune. Ce compte a vocation à être soldé rapidement.

COMPTE 468 – DIVERS - PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

Le fonctionnement du compte 4686 « charges à payer » est détaillé dans le fascicule des passifs non financiers.

A compter du 1^{er} janvier 2016, en application des nouvelles normes comptables et du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les ressources affectées disparaissent.

Les opérations comptabilisées jusqu'à présent en ressources affectées seront retraitées :

- soit en opérations pour compte de tiers - dans le cas où l'organisme ne dispose pas d'une marge de manœuvre sur les opérations rattachées aux conventions,
- soit en recettes fléchées pour les opérations pour compte propre qui auront pour conséquence un impact sur le résultat et le tableau de financement de l'organisme. Les recettes fléchées sont des recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de celui de leur encaissement. La liste des opérations éligibles au fléchage est fixée par chaque organisme et validée par l'approbation de la tutelle, en fonction de son activité au moment du budget initial et à chaque budget rectificatif et à la présentation du compte financier. Les opérations liées aux recettes fléchées doivent faire l'objet d'un suivi spécifique de leur commencement à leur achèvement.

Les modalités de retraitement comptable des ressources affectées sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4687 – PRODUITS À RECEVOIR

Les produits à recevoir sont des produits qui, à l'arrêté des comptes, doivent être rattachés à l'exercice bien que leur comptabilisation effective ne soit pas encore effectuée. Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

L'utilisation du compte 4687 « divers - produits à recevoir » permet de rattacher à l'exercice les produits à recevoir des comptes de tiers 46 qui peuvent être comptabilisés à l'aide d'une demande de comptabilisation selon les modalités indiquées ci-dessous.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice N : comptabilisation du produit à recevoir

Débit 4687 « Produits à recevoir »

Crédit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Contre passation à l'ouverture de l'exercice suivant N+1 (procédure d'extourne) des produits à recevoir rattachés à l'exercice N.

Débit subdivision intéressée des comptes 7 et suivants

Crédit 4687 « Produits à recevoir »

COMPTE 47 – COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé, qu'à titre exceptionnel. Toute opération imputée au 47 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles notamment avant la fin de l'exercice

L'ensemble des comptes 47 est abordé dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant excepté les comptes 472 « Dépenses à classer et à régulariser » et 4735 « dépenses à transférer » traités dans le fascicule relatif aux passifs non financiers.

Les sous-comptes 47 suivants sont ainsi explicités ci-après :

471 - Recettes à classer et à régulariser

4711 - Recettes des comptes supérieurs à classer

4712 - Recettes des comptes **secondaires**

4713 - Recettes perçues avant émission de titres

4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

4718 - Autres recettes à classer

473 - Recettes et dépenses à transférer

4731 - Recettes à transférer

- 474 - Compte d'attente
- 475 - Legs et donations en cours de réalisation Fondations universitaires
- 476 - Différences de conversion sur opération en devises - Actif
 - 4761 - Diminution des créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différence de conversion sur opérations en devises - Passif
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change
- 478 - Autres comptes transitoires

COMPTE 471 - RECETTES À CLASSER ET À RÉGULARISER

Ce compte est utilisé afin de comptabiliser les recettes transmises par les comptables supérieurs (CBCM et DR/DDFiP) ou secondaires (postes comptables du réseau DGFIP) aux organismes.

COMPTE 4711 - RECETTES DES COMPTABLES SUPÉRIEURS À CLASSER

Technique comptable

Comptabilisation des recettes transférées par les comptables supérieurs

- Débit 5151 « Compte au Trésor »
- Crédit 4711 « Recettes des comptables supérieurs à classer »

Imputation définitive

- Débit 4711 « Recettes des comptables supérieurs à classer »
- Crédit du ou des comptes d'imputation définitive

COMPTE 4712 - RECETTES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER

Technique comptable

Transfert des opérations par les comptables secondaires

- Débit 181 « Comptes de liaison des établissements »
- Crédit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »

Centralisation comptable après vérification

- Débit 4712 « Recettes des comptables secondaires à vérifier »

Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services » pour les titres de recettes à rattacher à la clôture de l'exercice.

Ou Crédit d'un compte de produits par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice.

COMPTE 4713 – RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES

Le compte 4713 retrace l'encaissement des recettes au comptant par l'organisme. Le comptable ne dispose pas des informations suffisantes, ni d'un titre de recette pour imputer l'encaissement lorsqu'il le reçoit. De ce fait, l'encaissement est comptabilisé sur un compte d'imputation provisoire.

L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des titres de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4713. L'émission des titres de recettes doit intervenir dans les meilleurs délais et en tout état de cause selon une périodicité au minimum mensuelle. Une fois le titre de recette comptabilisé par le comptable, il est rapproché au sein du système d'information de l'encaissement afin d'abonder les crédits budgétaires.

Technique comptable

Comptabilisation de la recette au comptant

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »

Prise en charge par le comptable des émissions des titres de recettes

- Débit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Apurement du compte d'imputation provisoire et rapprochement de l'encaissement et du titre de recettes

- Débit 4713 « Recettes perçues avant émission de titres »
- Crédit 4111 « Clients - Ventes de biens ou de prestations de services »

COMPTE 4715 – RECETTES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER

Technique comptable

Centralisation des opérations des régisseurs de recettes

- Débit 545 « Régies de recettes »
- Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Émission des ordres de recettes après rapprochement des opérations avec les pièces justificatives transmises par les régisseurs

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Crédit d'un compte de produit par nature, pour les ordres émis au cours de l'exercice

COMPTE 4718 – AUTRES RECETTES À CLASSER

Le compte 4718 retrace les versements n'ayant pas pu être imputés à un titre de recette. Il appartient à l'agent comptable de réaliser toutes les diligences nécessaires à l'identification de la créance afin de pouvoir imputer cette somme dans les plus brefs délais.

Toute opération imputée au 4718 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

Débit compte de disponibilités

Crédit 4718 « Autres recettes à classer »

Imputation définitive de la recette

Débit 4718 « Autres recettes à classer »

Crédit compte d'imputation définitive,

ou

Crédit 4664 « Excédents de versement à rembourser », pour les sommes à rembourser

COMPTE 473 - RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

COMPTE 4731 – RECETTES À TRANSFÉRER

Le compte 4731 retrace les recettes encaissées par l'organisme qui sont ensuite transférées à un tiers.

Technique comptable

Encaissement des sommes à transférer

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 4731 « Recettes à transférer »

Transfert aux bénéficiaires

Débit 4731 « Recettes à transférer »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 474 - COMPTE D'ATTENTE

Le compte 474 « Compte d'attente » permet à l'organisme d'enregistrer des sommes en attente d'une imputation définitive notamment en cas de retard dans la transmissions des pièces justificatives. Toute opération imputée au 474 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Encaissement des sommes en attente

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 474 « Compte d'attente »

Imputation au compte définitif

Débit 474 « Compte d'attente »

Crédit compte définitif

Spécificité des fondations universitaires

COMPTE 475 LEGS ET DONATIONS EN COURS DE RÉALISATION.

Ce compte permet aux fondations universitaires d'enregistrer des sommes relatives aux legs et donations qui sont en cours de réalisation. Une fois réalisée, le compte sera soldé par le compte portant l'imputation définitive. Les modalités comptables seront explicitées dans le document spécifique aux fondations universitaires.

COMPTE 476 - DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATION EN DEVISES – ACTIF ET COMPTE 477 - DIFFÉRENCE DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES - PASSIF

Par souci de lisibilité l'ensemble des cas relatifs aux différences de conversion sur opération en devises de l'actif et du passif est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant.

Lors de leur comptabilisation initiale, les créances et des dettes en devises sont évaluées au cours de change du jour de l'opération, soit en pratique le jour de la facturation. Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisées aux comptes de charges et de produits correspondants.

A l'inventaire, les créances en devises restant à recouvrer et les dettes en devises restant à payer sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change. Des différences de conversion apparaissent lors de l'application du taux de conversion entre la valeur comptable et la valeur d'inventaire et sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures.

Lorsque la différence correspond à une perte latente (diminution des créances ou augmentation de dettes), elle est inscrite à l'actif du bilan au compte 476x « Différences de conversion sur opération en devises - Actif ».

Lorsque la différence correspond à des gains latents (augmentation des créances ou diminution de dettes), elle est inscrite au passif du bilan au compte 477x « Différences de conversion sur opération en devises - Passif ».

La comptabilisation des différences de conversion à la clôture de l'exercice fait l'objet d'une extourne (procédé de contre passation) dès l'ouverture de l'exercice.

Par application du principe de prudence, les gains latents ne sont pas retenus pour la détermination du résultat. Par contre, les pertes latentes donnent lieu à constitution d'une provision.

Le responsable de la comptabilité générale saisit une opération diverse afin de comptabiliser la diminution ou l'augmentation de créance.

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 des 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 « Pertes de change », 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 », pour le montant de la perte constatée
 Débit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant de la dette
 Crédit compte de disponibilités, pour le montant du règlement

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise

Débit 1515 « Provisions pour pertes de change »
 Crédit 7865 « Reprises sur provisions pour risques et charges financiers »

COMPTE 4768 - DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - ACTIF

Dans certains cas, l'opération en devises est assortie d'une opération de couverture de change destinée à couvrir l'organisme des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères car elles permettent de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, de fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Le fascicule ne traite que le cas où la couverture est prise jusqu'à la réalisation des opérations.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert

A la clôture de l'exercice Si l'opération de couverture destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change ne permet pas une couverture totale de l'écart de change, il est possible de comptabiliser une provision pour risques et charges financiers pour la différence.

Technique comptable**En N, la vente est réalisée au cours de la monnaie étrangère**

Débit compte de clients intéressé
 Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Au 31/12/N, lors des écritures d'inventaire ;

- Le cours de la monnaie étrangère baisse et la perte latente de la créance client est comptabilisée

Débit 4761 « Diminution de créances – Actif »
 Crédit compte de clients intéressé

- Comptabilisation de la couverture de change et de la provision pour la valeur de la créance qui n'est pas couverte

Débit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »
 Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif »
 Et Débit 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers »
 Crédit 1515 « Provisions pour pertes de change »

A l'ouverture de l'exercice N+1, les opérations sont régularisées

Contre passation des comptes de régularisation par la procédure de l'extourne

Débit compte de clients intéressé
 Crédit 4761 « Diminution des créances – Actif » (pour la valeur du solde du compte au 31/12/N)
 Crédit 4768 « Différences compensées par couverture de change – Actif »

Règlement de la créance au cours du jour et constatation de la perte définitive

Débit compte de disponibilités
 Débit 666 « Pertes de change »
 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 », 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 », pour le montant du gain effectivement réalisé

COMPTE 4778 - DIFFÉRENCES COMPENSÉES PAR COUVERTURE DE CHANGE - PASSIF

L'opération en devises est assortie par l'organisme d'une opération de couverture de change destinée à le couvrir des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellés en monnaies étrangères car elle permet de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, en fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

Technique comptable

En N, l'achat est réalisé au cours de la monnaie étrangère

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Au 31/12/N lors des écritures d'inventaire Comptabilisation de la diminution de la dette fournisseur (gain latent) engendrée par la chute du cours de la monnaie étrangère, ainsi que la couverture de change

Débit compte de fournisseurs intéressé

Crédit 4772 « Diminution des dettes – Passif »

Crédit 4778 « Différences compensées par couverture de change – Passif »

Régularisation des opérations au cours de l'exercice N+1

Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contrepassation)

Débit 4772 « Diminution des dettes - Passif »

Débit 4778 « Différences compensées par couverture de change - Passif »

Crédit compte de fournisseurs intéressé

Règlement de la dette à un cours plus élevé que celui fixé initialement et comptabilisation de la perte de change.

Débit compte de fournisseurs intéressé

Débit 666 « Pertes de change »

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 478 – AUTRES COMPTES TRANSITOIRES

Le compte 478 Autres comptes transitoires permet à l'organisme d'enregistrer des sommes en attente d'une imputation définitive. Toute opération imputée au 478 doit être rapidement soldée pour être imputée à un compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Technique comptable

Encaissement des sommes en attente ou mise en attente d'une somme en attente de l'imputation définitive.

Débit compte de tiers intéressé ou de disponibilités intéressé

Crédit 478 « Autres comptes transitoires »

Imputation sur le compte définitif

Débit 478 « Autres comptes transitoires »

Crédit compte définitif

COMPTE 48 - COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts et les comptes de charges et produits constatés d'avance.

L'ensemble des comptes de régularisation est traité dans le fascicule des créances de l'actif circulant exceptés les comptes 487 « produits constatés d'avance », 4886 « Charges » et 489 « quotas d'émission alloués par l'Etat » dont le fonctionnement est abordé dans le fascicule relatif aux quotas d'émission de gaz à effet de serre.

Ainsi, les comptes suivants sont présentés ci-après :

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

4816 - Frais d'émission des emprunts

486 - Charges constatées d'avance

488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits

4887 – Produits

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les charges à répartir sur plusieurs exercices ne comprennent que les frais d'émission des emprunts. A ce titre, le compte 4816 « Frais d'émission des emprunts » est le seul compte qui sera abondé au titre des charges à répartir. Le compte racine 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » doit être subdivisé, mais pas servi directement.

COMPTE 4816 – FRAIS D'ÉMISSION DES EMPRUNTS

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs, ainsi que diverses commissions dues aux intermédiaires financiers. La norme privilégie l'incorporation des frais accessoires au coût global d'un emprunt. Afin d'être porté à l'actif, ces frais doivent être exclusivement liés au financement obtenu. Ils font partie du coût global de financement et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle. Cependant l'organisme peut faire le choix, pour des raisons de déductibilité fiscale, d'opter pour une comptabilisation en charges des frais accessoires notamment quand celui-ci est soumis à l'IS.

Technique comptable

A la fin de l'exercice N d'enregistrement de l'emprunt, enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices

Débit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

Crédit 796 « Transferts de charges financières »

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

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

Crédit 4816 « Frais d'émission des emprunts »

COMPTE 486 CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE (IMPUTABLES À L'EXERCICE SUIVANT)

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant. Si l'organisme est soumis à la TVA, la charge constatée d'avance est comptabilisée hors taxe (la TVA a déjà été constaté sur l'exercice N). Le compte de charges constatées d'avance est un compte d'actif.

Dans le cas d'une dépense avec EJ (engagement juridique), la charge est constatée lors de la certification du service fait par le certificateur du service fait qui doit, en lien avec le service métier, identifier les charges relatives aux exercices ultérieurs.

Dans le cas d'une dépense sans EJ, la charge est constatée lors de la comptabilisation de la demande de paiement. Le comptable de la prise en charge doit être en mesure d'identifier les charges comptabilisées et relatives aux exercices ultérieurs.

La comptabilisation des charges constatées d'avance est effectuée dans le système d'information à l'aide d'une demande de comptabilisation.

Technique comptable

Au cours de l'exercice N, la prime d'assurance annuelle est payée. La charge est comptabilisée sur l'exercice N pour le montant de la cotisation annuelle

Débit 6 « Charges »

Crédit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

et

Débit 4011 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

Crédit 512 « Banque »

En fin d'exercice N ou en cas d'arrêté intermédiaire, neutralisation de la quote-part des charges ne relevant pas de l'exercice. Cette quote-part est calculée, pour les opérations soumises à TVA, sur le montant HT.

Débit 486 « Charges constatées d'avances »

Crédit compte de charge intéressé.

A l'ouverture de l'exercice suivant, en date du 01/01/N+1, l'écriture est contre-passée dans le cadre d'une procédure d'extourne automatisée. Du fait de l'extourne, le compte de charge concerné de l'exercice N+1 comptabilisera uniquement la quote-part de charge qui impacte l'exercice. Le compte 486 est alors soldé.

En début d'exercice suivant, la contre-passation de l'écriture fait supporter la charge correspondante sur l'exercice (principe de rattachement des obligations).

Débit compte de charge intéressé.

Crédit 486 « Charges constatées d'avances »

Exemple :

L'organisme a réglé l'intégralité de la prime d'assurance annuelle le 1^{er} septembre d'un montant de 24 000 €

Le loyer trimestriel a été versé d'avance le 1^{er} Novembre pour un montant de 15 000 € HT

- Comptabilisation au cours de l'exercice N :

-----01 Septembre N-----

Débit 616 « Primes d'assurances »24 000 €
 Crédit 512 « Banque » 24 000 €

-----01^{er} Novembre N-----

Débit 613 « Locations »15 000 €
 Débit 44566 « TVA déductible »2 940 €
 Crédit 512 « Banque »17 940 €

- Ajustement à l'arrêté des comptes de l'exercice N au 31/12/N ou en cas d'arrêté intermédiaire.

-----31 /12/N-----

Débit 486 « Charges constatées d'avance » 34 000 €
 Crédit 616 « primes d'assurances » (24 000*8/12) 16 000 €
 Crédit 613 « Locations » (15 000*1/3) 5 000 €

L'exercice N comptabilise les charges relatives à quatre mois d'assurance et deux mois de loyer. Les charges relatives aux 8 mois d'assurance et au mois de loyer de janvier seront comptabilisées sur l'exercice idoine, c'est à dire N+1 (principe de rattachement des charges et produits à l'exercice).

Spécificité des établissements publics nationaux à caractère industriels et commerciaux

Compte 488 : Compte de répartition périodique des charges et des produits

Le compte 488 enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice.

Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, afin que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice N, au montant effectif de la charge ou du produit à rattacher à l'exercice N.

Compte 4886 « Charges » : le fonctionnement de ce compte est abordé dans le fascicule des passifs non financiers.

Compte 4887 « Produits »

Technique comptable

Exercice N, Pour chaque période, calcul de la fraction des produits abonnés (estimation)

Débit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits » (subdivision intéressée de la classe 7)
 Crédit Compte de Produits

En cours d'exercice, pour le montant réel des produits

Débit compte de classe 4
 Crédit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »

Puis lors de l'encaissement,

Débit classe 5
 Crédit compte de classe 4 intéressé

En fin d'exercice N, régularisation de l'abonnement pour la différence entre les frais réels et les frais abonnés :

- Si le montant à percevoir est supérieur à l'estimation
 Débit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »
 Crédit subdivision intéressée de la classe 7 ayant supporté la recette
- Si le montant à percevoir est inférieur à l'estimation
 Débit subdivision intéressée de la classe 7 ayant supporté la recette
 Crédit 4887 « Compte de répartition périodique – Produits »

En fin d'exercice, le compte de produits concerné enregistre le montant effectif du produit, le compte 4887 est soldé.

COMPTE 49-DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS.

491 - Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés (clients, élèves, étudiants, stagiaires)

4911 - Clients divers

4912 - Étudiants (réservé aux EPSCP)

495 - Dépréciation des comptes du groupe et associés

496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers

4962 - Créances sur cessions d'immobilisations

4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

4967 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

L'organisme est amené à comptabiliser une dépréciation de créances quand sa valeur probable de recouvrement, constatée à l'inventaire, devient inférieure à sa valeur nette comptable, notamment dans le cas de retard de paiement ou lors de la dégradation avérée de la situation financière du débiteur.

Le montant des dépréciations est calculé individuellement, par créance. Si les créances d'une même catégorie sont nombreuses (par exemple, créances fiscales), il est possible de procéder à une évaluation statistique⁴² qui devra être documentée en annexe.

Cette dernière précise également la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances.

COMPTE 491 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS (CLIENTS, ÉLÈVES, ÉTUDIANTS, STAGIAIRES)

COMPTE 4911- CLIENTS DIVERS

Une dépréciation pour créance douteuse doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est apprécié compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Comme la dépréciation constatée traduit la meilleure appréciation du risque de non recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations qui représentent qu'une quote-part de la créance. Il est rappelé que le montant de la dépréciation est évalué sur la base du montant HT de la créance concernée.

Une dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés peut également être comptabilisée lorsque la créance devient litigieuse en partie ou en totalité à la date d'arrêté des comptes.

L'ordonnateur saisit, via une demande de comptabilisation, l'écriture de dépréciation validée par le responsable de la comptabilité générale. La reprise de dépréciation sera effectuée selon un procédé similaire.

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

Technique comptable

En fin d'exercice N, constitution de la dépréciation

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

Crédit 4911 « Clients divers »

Reprise de la dépréciation lorsque la provision est devenue sans objet

Débit 4911 « Clients divers »

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

Spécificité des établissements publics à caractère scientifique et professionnel.

Compte 4912 - La technique comptable associée au compte 4912 « Etudiants » est identique à celle du 4911 « Clients divers ».

L'exemple présenté au compte 416 « Clients douteux ou litigieux » illustre la technique comptable ci-dessus.

⁴² dépréciation calculée à partir d'un abattement ou d'un pourcentage forfaitaire appliqué au montant total des créances à recouvrer.

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 avec les groupements d'intérêt économique ». 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 TRESORERIE (CF. NORME 10)

COMPTES DE CLASSE 5. COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les flux de valeurs ainsi que les opérations réalisées avec les établissements financiers et le Trésor. Ils comprennent également les comptes relatifs aux placements de trésorerie tels que les valeurs mobilières de placement, les obligations et les bons du Trésor.

La classe 5 comporte les subdivisions suivantes :

- 50. Valeurs mobilières de placement
- 51. Banques, établissements financiers et assimilés
- 52. Instruments de trésorerie
- 53. Caisse
- 54. Régies d'avances et accreditifs
- 58. Virements internes
- 59. Dépréciation des comptes financiers

COMPTE 50. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Les valeurs mobilières de placement, sont des titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés destinés à des placements à long terme et inscrits au compte 27. Les équivalents de trésorerie constituent une sous-catégorie des valeurs mobilières de placement.

Le compte 50 présente les subdivisions suivantes :

- 502. Actions propres (compte réservé aux EPIC)
- 503. Actions
 - 5031. Titres cotés
 - 5035. Titres non cotés
- 504. Autres titres conférant un droit de propriété
- 505. Obligations et bons émis
 - 5052. Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui (compte réservé aux EPIC)
- 506. Obligations
 - 5061. Titres cotés
 - 5065. Titres non cotés
- 507. Bons du trésor et bons de caisse à court terme
- 508. Autres valeurs mobilières et créances assimilées
 - 5081. Autres valeurs mobilières
 - 5082. Bons de souscription (compte réservé aux EPIC)
- 5088. Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

COMPTE 502. ACTIONS PROPRES

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial (EPIC).

Le compte 502 " Actions propres " est débité au moment du rachat par une société de ses propres actions, lorsque cette opération a explicitement pour objet soit la régularisation des cours de bourse, soit l'attribution des titres à ses salariés.

COMPTE 503. ACTIONS

COMPTE 504. AUTRES TITRES CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

Le compte 503 présente les subdivisions suivantes :

- 503. Actions
 - 5031. Titres cotés
 - 5035. Titres non cotés

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

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont indiquées ci-dessous. En matière de cession, les titres les plus anciens sont vendus les premiers.

Technique comptable :**1. Achats des actions :**

Débit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »
 Crédit 464 « Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement »

2. Cessions d'actions :

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement »

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

Pour le montant de la valeur patrimoniale d'intégration

Débit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 503 « Actions » ou 504 « Autres titres conférant un droit de propriété »

Simultanément, pour le prix de la cession

Débit 465 « Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement »
 Crédit 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement »

En cas de moins-value latente constatée à la clôture, une dépréciation a pu être constituée au compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers ». (voir commentaire compte 59)

En cas de cession, il convient de reprendre la dépréciation selon les modalités indiquées ci-dessous :

Débit subdivision intéressée du compte 590
 Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

COMPTE 505. OBLIGATIONS ET BONS EMIS

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 5052 - « Obligations et bons émis par l'établissement et rachetés par lui » L'obligation est un titre négociable émis par une entreprise publique ou privée ou par l'Etat et donnant à son souscripteur le droit de créance sur l'émetteur.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

COMPTE 506. OBLIGATIONS

Le compte 506 présente les subdivisions suivantes :

506. Obligations
 5061. Titres cotés
 5065. Titres non cotés

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

COMPTE 507. BONS DU TRESOR ET BONS DE CAISSE A COURT TERME

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les bons du Trésor.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

COMPTE 508. AUTRES VALEURS MOBILIERES ET AUTRES CREANCES ASSIMILEES

Le compte 508 « Autres valeurs mobilières et créances assimilées » se subdivise en trois sous-comptes :

COMPTE 5081. AUTRES VALEURS MOBILIERES

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les autres valeurs mobilières.

Technique comptable (voir comptes 503 et 504)

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles et des établissements publics nationaux (EPAVN) à caractère industriel et commercial (EPIC).

Compte 5082. Bons de souscription Le bon de souscription est une option d'achat, c'est à dire un droit qui permet de souscrire ultérieurement, pendant une période fixée, de nouvelles valeurs mobilières à un prix fixé.

COMPTE 5088. INTERÊTS COURUS SUR OBLIGATIONS, BONS ET VALEURS ASSIMILEES (PROCEDURE D'INVENTAIRE)

Chaque émission obligataire est assortie d'un taux d'intérêt qui fixe quel pourcentage de la valeur nominale sera le montant de revenu versé au souscripteur. La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon qui est annuelle.

Toutefois, les intérêts courus et non échus (ICNE) qui sont constatés à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir qui doivent être rattachés au compte de valeurs mobilières.

Technique comptable : Pour la part des ICNE constatés à la fin de l'exercice.

Débit 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées »

Crédit 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » .

A l'ouverture de l'exercice suivant, l'écriture ci-dessus est extournée. A l'échéance, le coupon est encaissé au débit du compte du trésor en contre partie du compte 764 «Revenus des valeurs mobilières de placement»

N.B. Les prélèvements fiscaux sur les produits des placements à revenu fixe sont opérés par l'établissement payeur, mais ils sont à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 « Autres droits ».

COMPTE 51. BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

511. Valeurs à l'encaissement

5112. Chèques à encaisser

5113. Effets à l'encaissement

5114. Effets à l'escompte

5115. Cartes bancaires à l'encaissement

5117. Chèques impayés

5118. Autres valeurs à l'encaissement

512. Banques

515. Trésor

516. Agents de change et Sociétés de Bourse (compte réservé aux EPIC, EPAVN et EPF.)

517. Autres organismes financiers

518. Intérêts courus

519. Concours bancaires courants

Les aspects relatifs aux effets, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

Technique comptable

Remise de valeurs à l'encaissement :

Débit subdivision intéressée du compte 511

Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements :

Débit 512 « banques » ou 515 « Trésor »

Crédit subdivision intéressée du compte 511 « valeurs à l'encaissement ».

COMPTE 5113. EFFETS A L'ENCAISSEMENT (DONT CHEQUES VACANCES)

Le chèque-vacances est une prestation d'aide aux loisirs et aux vacances qui permet de financer le départ en vacances et un large éventail d'activités culturelles et de loisirs. Comme le prévoit l'article L 411-13 du code du tourisme, l'Agence nationale pour les chèques-vacances (ANCV) est chargée d'émettre les chèques-vacances. Elle a également pour rôle de gérer et de développer le dispositif des chèques-vacances au sein des entreprises (article L 411-14). Les chèques-vacances figurent parmi les effets à l'encaissement. et peuvent être utilisés comme mode de règlement de droits d'entrée sous réserve d'accord de l' ANCV.

Technique comptable

1. Remise de chèques vacances à l'encaissement

Débit 5113 « Chèques vacances à l'encaissement »

Crédit compte de tiers intéressé

2. Comptabilisation des encaissements

Débit 512 « Banques », ou

Débit 515 « Trésor », pour le montant effectivement encaissé,

Débit 6685 « Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances », pour le montant de la commission prélevée par l'ANCV

Crédit 5113 « Chèques vacances à l'encaissement », pour la totalité de la somme

COMPTE 5114. EFFETS A L'ESCOMPTE

L'organisme public qui est titulaire d'une créance commerciale matérialisée par un effet de commerce peut disposer du montant de sa créance immédiatement. Il doit alors remettre à l'escompte l'effet auprès d'un établissement financier qui lui verse le montant de la créance minoré des frais de rémunération (intérêt et commission d'endossement). La remise à l'escompte est une opération de mobilisation qui consiste à transmettre la propriété de l'effet de commerce à l'établissement financier.

Technique comptable

1. Remise de l'effet

Débit 5114 « Effets à l'escompte »

Crédit compte de tiers intéressé

2. Comptabilisation des encaissements

Débit 515 « Trésor »,

Débit 6275 « Frais sur effets » (commission d'endossement)

Débit 6616 « Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte) »

Crédit 5114 « Effets à l'escompte »

COMPTE 5115. CARTES BANCAIRES A L'ENCAISSEMENT

Toutes les recettes des établissements publics sont susceptibles d'être encaissées par carte bancaire.

Technique comptable :

1. Encaissements par l'agent comptable : Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable pour le montant total des recettes encaissées.

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 4718 « Autres recettes à classer »

2. A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement » (pour le montant de la commission prélevée).

Débit 512 « banque » ou 515 « Trésor », pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

3. Comptabilisation de la commission :

Débit 6272 « Commissions sur cartes bancaires », pour le montant de la commission.

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée

Les recettes de l'établissement public sont encaissées par carte bancaire et transférées par le régisseur.

Technique comptable :**1. Encaissement par l'agent comptable lors de la réception quotidienne du transfert du régisseur :**

Débit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

Crédit 545 « Régie de recettes »

2. A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée.

Débit 512 « banque », ou 515 « Trésor », pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement

Crédit 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement »

3. Constatation de la commission.

Débit 6272 « Commissions sur cartes bancaires », pour le montant de la commission

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement », pour le montant de la commission prélevée

COMPTE 5117. CHEQUES IMPAYES

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable**1. Constatation des effets impayés**

Débit 5117 « Chèques impayés »

Crédit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

2. Si le chèque est représenté en l'état ou si le redevable établit un nouveau chèque

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »,

Crédit 5117 « Effets impayés »

3. Régularisation si le chèque est honoré

Débit compte de disponibilités

Crédit 5117 « Effets impayés »

S'il n'y a pas de régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions énoncées ci-après :

Le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originelle avec toutes ses garanties. Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tireur, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause. Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés ou d'objets mobiliers ou de valeurs déjà délivrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler l'opération en débitant le compte crédité à tort par le crédit du compte 5117. Cette écriture d'annulation a pour but de rétablir la créance contentieuse au compte de tiers intéressé et de permettre à l'agent comptable d'en poursuivre le recouvrement à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

En revanche, lorsque des objets mobiliers ou des valeurs au porteur sont délivrés contre remise de chèques, les écritures ne subissent aucune modification. En cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 "Déficits et débits des comptables et régisseurs" et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable. Le compte 429 est ensuite apuré. Il convient, avant de comptabiliser au 429 de tenter de procéder au recouvrement.

COMPTE 5118. AUTRES VALEURS A L'ENCAISSEMENT**Particularité du mandat cash :**

Certaines recettes peuvent être encaissées par l'établissement sous forme de mandat cash. Par l'intermédiaire du mandat cash, le débiteur dépose la somme en espèces au guichet de la Banque Postale et reçoit en échange un document attestant de ce dépôt qu'il transfère à l'agent comptable, qui est le bénéficiaire. Celui-ci récapitule sur un bordereau l'ensemble des mandats qu'il transfère au centre financier compétent de la banque postale qui créditera la totalité de la somme sur le compte courant de l'établissement.

Technique comptable**1. Remise du mandat-cash**

Débit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

Crédit compte de tiers intéressé

•

2.Comptabilisation des encaissements

Débit 515 « Trésor »,
Crédit 5118 « Autres valeurs à l'encaissement »

COMPTE 512. BANQUES

Le compte banque présente les subdivisions suivantes :

- 5121. Compte en monnaie nationale
- 5124. Compte en monnaie étrangères

Il est précisé que le compte 5124 retrace les comptes tenus en monnaies étrangères converties.

Les conditions dans lesquelles les organismes peuvent disposer d'un compte bancaire sont précisées dans la note de service du 24 Juillet 2014 relative aux «modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au trésor dans les organismes publics»

Les établissements peuvent disposer de plusieurs comptes bancaires mais aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde créditeur et les comptes à solde débiteur.

Technique comptable

1.Encaissement

Débit 512 « Banques »
Crédit 5112 « Chèques à encaisser », ou crédit compte de tiers intéressé

2.Décaissement

Débit compte de tiers intéressé
Crédit subdivision intéressée du compte 512 « Banques »

Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en euros sur la base du dernier cours de change. Des écarts de conversion devront être comptabilisés à la clôture de l'exercice.

COMPTE 515. TRÉSOR

Le compte 515 présente les subdivisions suivantes :

- 5151. Compte au trésor
- 5159. Règlement en cours de traitement

Les modalités de fonctionnement du compte à terme et du compte de placement rémunéré sont fixées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget et leur souscription est régie par la note de service du 17 mai 2013 relative aux «conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 07 Novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique»

Technique comptable

1.Encaissement par chèque bancaire

Débit 5112 « Chèques bancaires à encaisser »
Crédit compte de tiers intéressé

2.Puis à réception de l'avis de crédit

Débit 5151 « Compte au Trésor »
Crédit 5112 « Chèques à encaisser »ou compte de tiers intéressé

3.Encaissement d'un virement

Débit 5151 « Compte au Trésor »
Crédit compte de tiers intéressé

4.Paiement à un tiers

Débit compte de tiers intéressé
Crédit 5151 « Compte au Trésor »

COMPTE 5159. REGLEMENTS EN COURS DE TRAITEMENT

La tenue du compte 5159 est destinée à faciliter l'ajustement du compte au Trésor. En effet, ce compte permet de comptabiliser les chèques émis par l'établissement sur leur compte de dépôt de fonds au Trésor qui ne sont pas encore débités du compte.

Technique comptable

1. Mise en paiement

Débit compte de tiers intéressé
Crédit 5159 « Chèques à payer »

2. Réception de l'avis de débit

Débit 5159 « Chèques à payer »
Crédit 5151 « Compte au Trésor »

COMPTE 516. AGENTS DE CHANGE ET SOCIÉTÉS DE BOURSE

Spécificité des établissements publics d'aménagement de villes nouvelles (EPAVN), des établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (EPIC) et des établissements publics fonciers (EPF).

Ce compte retrace les opérations effectuées par l'intermédiaire d'un agent de change, notamment lorsqu'un compte est ouvert chez l'agent de change au nom de l'établissement.

COMPTE 517. AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Le compte 517 présente la subdivision suivante :

5171. Compte à terme

Les conditions de souscription d'un compte à terme sont régies par la note de service du 17 Mai 2013 : « conditions de souscription des comptes à terme et des comptes de placement rémunéré après l'entrée en vigueur du décret du 07 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique »

Technique comptable (voir comptes 512 et 515)

COMPTE 518. INTÉRÊTS COURUS : OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Le compte 518 présente les subdivisions suivantes

5186. Intérêts courus à payer
5187. Intérêts courus à recevoir

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde créditeur, il convient de rattacher à l'exercice la charge d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte « 5186 Intérêts courus à payer ».

Si les comptes courants et les dépôts présentent un solde débiteur, il convient de rattacher à l'exercice le produit d'intérêt à la clôture de l'exercice et de la comptabiliser au compte « 5187 Intérêts courus à recevoir ».

Technique comptable

1. Constatation des charges d'intérêts

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »
Crédit 5186 « Intérêts courus à payer ».

2. Constatation des produits d'intérêts

Débit 5187 « Intérêts courus à recevoir ».
Crédit 7681 « Intérêts des comptes financiers débiteurs »

COMPTE 519. CONCOURS BANCAIRES COURANTS

Le compte 519 présente les subdivisions suivantes :

5191. Crédit de mobilisation de créances commerciales (compte réservé aux EPIC et EPAVN.)
5192. Lignes de crédits de trésorerie
5193. Mobilisations de créances nées à l'étranger (compte réservé aux EPIC et EPAVN.)
5198. Intérêts courus sur concours bancaires courants

Le compte 519 retrace les éléments de passifs qui sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunérations ainsi que les intérêts courus non échus (ICNE) rattachés à ces passifs.

Les effets financiers créés en représentation des crédits consentis à l'établissement dans le cadre d'opérations de mobilisation de créances commerciales (CMCC) ou de mobilisation de crédits à l'exportation (MCE) sont comptabilisés respectivement aux comptes 5191 et 5193.

Sont enregistrés au compte 5192 les mouvements sur lignes de crédits de trésorerie.

La ligne de trésorerie est un droit de tirage permanent défini dans les termes du contrat entre la banque et l'établissement qui est consenti pour une durée et dans la limite d'un plafond précis. Son objectif est de couvrir les besoins ponctuels résultant des décalages entre les sorties et les entrées de fonds de l'établissement.

Le compte 5192 « lignes de crédits de trésorerie » peut être utilisée par toutes les catégories d'établissements. Son utilisation est soumise à l'octroi d'une dérogation par la DGFIP selon les modalités précisées dans la note de service du 24 juillet 2014 relative aux modalités de mise en œuvre de la dérogation à l'obligation de dépôt des fonds au Trésor dans les organismes publics. »

L'utilisation du compte 5192 est notamment activée dans le cas des prêts garantis par un warrant agricole qui sont proposés par l'ordonnateur et décidés par le conseil d'administration. Il est précisé que le warrant agricole constitue un gage sans dépossession du bien. Dans les exploitations des établissements publics nationaux d'enseignement agricole (EPNEA), il peut concerner les récoltes, les stocks de produits, les animaux, mais pas le matériel.

Les intérêts courus non échus à la clôture de l'exercice sont inscrits au compte 5198.

Technique comptable

1. Constatation de la charge d'intérêts

Débit 6615 « Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs »

Crédit 5198 « Intérêts courus à payer sur concours bancaires courants »

COMPTE 52. INSTRUMENTS DE TRÉSORERIE (COMPTE D'ATTENTE)

Les variations de valeur des contrats de couverture (d'un risque) sont enregistrées dans le compte d'attente 52 puis rapportées au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et des charges sur cet élément.

COMPTE 53. CAISSE

Le principe d'unité de caisse s'applique à toutes les catégories d'établissements. Un seul compte de caisse doit figurer dans la comptabilité de l'établissement. Le compte 531 caisse est débité du montant des espèces encaissées par l'établissement et est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul

Technique comptable

1. Encaissement d'espèces

Débit 531 « Caisse »

Crédit compte de tiers intéressé ou du compte 54

2. Décaissement d'espèces

Débit du compte de tiers intéressé ou du compte 54

Crédit 531 « Caisse »

COMPTE 54. RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

Le compte 54 présente les subdivisions suivantes :

541. Comptables secondaires

542. Accréditifs (compte réservé aux ESCP)

543. Régies d'avances

545. Régie de recettes

547. Avance pour achat de rentes (compte réservé aux ESCP)

548. Avance pour menues dépenses

COMPTE 541. COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations de transfert de fonds entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires.

Technique comptable

1. Transfert de fonds aux comptables secondaires

Débit 541 « Comptables secondaires »

Crédit compte 51 ou compte 53

2. Réception des fonds transmis par les comptables secondaires

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 541 « Comptables secondaires »

L'intégration par l'agent comptable principal des autres opérations des agents comptables secondaires sera comptabilisée par l'intermédiaire du compte 181 « Comptes de liaison des établissements ».

COMPTE 543. RÉGIES D'AVANCES

Le compte 543 retrace les relations entre le régisseur de dépenses et l'agent comptable.

Technique comptable

1.Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance)

Débit 543 « Régies d'avances »

Crédit compte 51 ou compte 53

2.Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs

Débit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

Crédit 543 « Régies d'avances »

3.Puis,

Débit d'un compte de charges

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

4.Comptabilisation des dépenses rejetées

Débit 543 « Régies d'avances »

Crédit 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier »

5.Comptabilisation de la suppression ou réduction d'avances

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 543 « régies d'avances »

Le solde du compte 543 est égal à la somme des avances faites aux régisseurs.

COMPTE 545. RÉGIES DE RECETTES

Le compte 545 retrace les relations entre le régisseur de recettes et l'agent comptable.

Technique comptable

1.Mise en place du fonds de caisse initial

Débit 545 « Régies de recettes »

Crédit 531 « Caisse »

2.Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

Débit compte 51 ou compte 53

Crédit 545 « Régies de recettes »

3.Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

Débit 545 « Régies de recettes »

Crédit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Puis

Débit 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier »

Crédit compte de produits

COMPTE 548. AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, est fixé par un seuil sur la décision de l'ordonnateur et sur l'avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable

1.Comptabilisation des avances consenties

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit compte de disponibilités

2.Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

Débit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses »

3.Comptabilisation des dépenses rejetées

Débit 548 « Avances pour menues dépenses »

Crédit 4721 « Dépenses payées avant ordonnancement »

4. Réductions ou suppressions d'avances

Débit compte de disponibilités

Crédit 548 « Avances pour menues dépenses »

COMPTE 58. VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés

Le compte 58 présente les subdivisions suivantes :

581. Virements internes de comptes

585. Virements internes de fonds

COMPTE 581. VIREMENTS INTERNES DE COMPTES

Ce compte peut être utilisé pour les établissements tenant leur comptabilité selon le système dit "centralisateur". Il est simultanément débité et crédité pour une même opération (le solde du compte est toujours nul).

COMPTE 585. VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse). Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

Technique comptable**1. Décaissement du compte caisse vers le compte au trésor**

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 531 « Caisse »

et parallèlement

Débit 5151 « Compte au trésor »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

2. Approvisionnement de la caisse par les fonds du compte au trésor

Débit 585 « Virements internes de fonds »

Crédit 5151 « Compte au trésor »

et parallèlement

Débit 531 « Caisse »

Crédit 585 « Virements internes de fonds »

COMPTE 59. DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES FINANCIERS

De la comparaison de la valeur d'inventaire et du coût d'entrée résulte des plus-values latentes et des moins-values latentes. Les moins-values latentes font l'objet de dépréciations sans compensation avec les plus-values latentes. La gestion de la trésorerie des organismes ne retient pas la compensation des moins-values latentes et plus values latentes constatées sur d'autres titres.

Le compte 59 présente les subdivisions suivantes :

590. Dépréciation financière des valeurs mobilières de placement

5903. Actions

5904. Autres titres conférant un droit de propriété

5906. Obligations

5908. Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Technique comptable**1. Constitution d'une dépréciation**

Débit 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers »

Crédit subdivision intéressée du compte 590

2. Reprise d'une dépréciation en tout ou partie notamment en cas de cession

Débit subdivision intéressée du compte 590

Crédit 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers »

Fascicule n° 12 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES PASSIFS NON FINANCIERS (CF. NORME 12)

Le présent fascicule s'articule avec les fascicules relatifs aux charges, aux engagements à mentionner dans l'annexe et aux créances de l'actif circulant.

Les passifs non financiers distinguent :

□ **les provisions pour risques et charges**, passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise, comprennent :

- o les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- o les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges, par exemple.

□ **les dettes non financières**, passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et comprennent les :

- o dettes fournisseurs,
- o dettes sur immobilisations,
- o dettes fiscales et sociales,
- o avances et acomptes clients,
- o dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour comptes de tiers ou pour compte propre.

Les charges à payer et les produits constatés d'avance sont également rattachés aux dettes non financières.

Les opérations relatives aux passifs non financiers des dispositifs d'intervention sont déclinées dans l'instruction dédiée à ces dispositifs.

SOUS-SECTION 1 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Les critères de comptabilisation d'une provision sont indiqués dans la norme 12 relative aux passifs non financiers. Les provisions pour risques et charges sont portées au compte 15 « Provisions ».

Le suivi des provisions doit être annuel afin de s'assurer de l'inexistence de nouveaux risques à provisionner et de la nécessité d'une part, d'ajuster ou non (à la baisse ou à la hausse) les provisions déjà constituées, et d'autre part, de reprendre en totalité les provisions devenues sans objet.

Technique comptable

Constitution ou augmentation de la provision

Débit 68x. Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

Crédit 15x. Provisions

Reprise partielle ou totale de la provision

Débit 15x Provisions

Crédit 78x. Reprises sur provisions

Le compte 15 se décline comme suit :

151. Provisions pour risques

1511. Provisions pour litiges

1512. Provisions pour garanties données aux clients *Compte réservé aux EPIC*

1513. Provisions pour pertes sur marchés à terme *Compte réservé aux EPIC*

1514. Provisions pour amendes et pénalités *Compte réservé aux EPIC*

1515. Provisions pour pertes de change

1516. Provisions pour pertes sur contrat

1517. Provisions pour risque d'emploi *Compte réservé aux fondations universitaires*

1518. Autres provisions pour risques

153. Provisions pour pensions et obligations similaires

154. Provisions pour restructurations

155. Provisions pour impôts

156. Provisions pour renouvellement des immobilisations (établissement concessionnaire) *Compte réservé aux EPIC*

157. Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

1571. Provisions pour travaux à répartir *Compte réservé aux établissements publics fonciers*

1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

158. Autres provisions pour charges

1581. Provisions pour remises en état

1582. Provisions pour CET

- 1583. Provisions pour CET – Charges sociales et fiscales
- 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement
- 1588. Autres

COMPTE 151. PROVISIONS POUR RISQUES

Sont portées à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'établissement.

COMPTE 1511. PROVISIONS POUR LITIGES

Elles sont constituées pour faire face au paiement de dommages-intérêts, d'indemnités ou de frais de procès.

Dans le cas d'un redressement fiscal contesté par l'établissement, une provision pour litige doit être constituée dès qu'apparaît un risque de condamnation, comme dans le cas des autres litiges (judiciaire, administratif).

Lorsque une sortie de ressources est probable, une provision doit être constituée dès la naissance du risque, même avant jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) jusqu'au jugement définitif.

Par jugement définitif, il faut entendre :

- devant une juridiction civile : décision du TGI sans appel ou arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou arrêt de la cour de cassation ;
- devant une juridiction administrative : décision du tribunal administratif sans appel ou arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou arrêt du conseil d'État ou Cour de justice de l'Union Européenne.

COMPTE 1512. PROVISIONS POUR GARANTIES DONNÉES AUX CLIENTS

Spécificité des EPIC

Il y a lieu de comptabiliser la sortie de ressource correspondant à la garantie donnée par l'organisme à son client, lors de ventes de biens et de services ou lors de prestations de service, dès lors que cette garantie présente un caractère significatif (le caractère significatif s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'organisme). En effet, cette garantie constitue un élément du coût de revient du bien ou de la prestation.

Tant qu'elle ne constitue pour l'organisme qu'une obligation potentielle résultant d'événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'organisme, cette garantie ne donne lieu qu'à un engagement hors-bilan à mentionner dans l'annexe.

De la même manière, cette garantie constitue un engagement donné à mentionner dans l'annexe s'il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le provisionnement de cette garantie ne doit en conséquence être réalisé que si l'organisme constate que l'obligation de garantie va se concrétiser par une sortie de ressources, à une échéance plus ou moins précise et que son montant peut être évalué de manière fiable.

COMPTE 1513. PROVISIONS POUR PERTES SUR MARCHÉS À TERME

Spécificité des EPIC

Dans le cas où un établissement a conclu avant la clôture un achat à terme de matières premières pour faire face aux besoins normaux de sa production, les conséquences comptables sont les suivantes :

- constituant un engagement hors bilan, l'achat à terme de matières premières doit être mentionné dans l'annexe ;
- la comptabilisation des opérations liées à cet achat à terme ne doit intervenir qu'à partir du moment où les obligations ont été complètement exécutées ;
- il n'est pas possible de constituer, avant le terme, une provision pour dépréciation de marchandises qui ne sont pas la propriété de l'acheteur ; toutefois, une provision pour pertes sur marchés à terme doit être constituée en cas de chute du cours à la clôture en deçà du cours à terme, dès lors que le contrat d'achat à terme est irrévocable (engagement ferme). Cette provision ne doit être constituée qu'à la seule condition que, compte tenu du cours d'achat à terme des matières premières, le coût de revient du produit fini soit supérieur à son prix de vente probable.

Concernant les opérations financières spécifiques, lorsque l'ensemble des transactions de gré à gré engendrent une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision pour risques et charges financiers.

COMPTE 1514. PROVISIONS POUR AMENDES ET PÉNALITÉS

Spécificité des EPIC

Ce compte enregistre notamment les provisions destinées à couvrir le risque de voir un contrat, en conséquence de l'application de pénalités contractuelles, procurer à l'établissement des recettes inférieures à celles qui pouvaient être initialement prévues. Le conseil d'État précise qu'un tel risque ne peut être pris en compte par voie de provision constituée à une certaine date que si, à cette même date, les recettes attendues de l'exécution du contrat ont été tenues pour acquises et comptabilisées comme telles (C.E., 27 juillet 1979, 8è/9è sous-section, n°11716, Société X).

COMPTE 1515. PROVISIONS POUR PERTES DE CHANGE

Les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change. Lorsque l'application du taux de conversion à la date de la clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites aux comptes transitoires 476. « Différence de conversion. Actif » et 477. « Différence de conversion. Passif, » respectivement pour la perte latente et le gain latent (cf. fascicule relatif aux actifs circulants).

Sauf exception, les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques.

Technique comptable

Souscription par l'établissement d'un emprunt en devises (écritures en monnaie nationale)

Prise en charge du contrat de prêt

Débit compte de tiers intéressé

Crédit 164. Emprunts auprès des établissements de crédit

Encaissement

Débit compte de classe 5

Crédit compte de tiers intéressé

En fin d'exercice, constatation de la perte latente de conversion

Débit 4762. Augmentation des dettes

Crédit 164. Emprunts auprès des établissements de crédit

Concomitamment, constitution d'une provision pour perte de change

Débit 6865. Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

Crédit 1515. Provisions pour pertes de change

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 1515. Provisions pour pertes de change

Crédit 7865. Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

COMPTE 1516. PROVISIONS POUR PERTES SUR CONTRAT

Pour les contrats à long terme, obligation est faite à l'établissement de constituer une provision si une perte est à prévoir. La perte globale probable est provisionnée dès qu'elle est connue, sous déduction des pertes éventuellement déjà constatées. Les opérations liées aux contrats à long terme sont déclinées dans le fascicule dédié.

Spécificité des établissements publics d'aménagement et des établissements publics fonciers

➤ Provision pour pertes à terminaison

Lors de certaines opérations de réserves foncières, un risque peut survenir, notamment dans le cas où une décision d'acquisition foncière a été prise au cours d'un exercice sans que l'acte d'acquisition ait été signé à la clôture dudit exercice. Dans cette situation, s'il apparaît que le coût total de l'opération sera supérieur au prix de vente estimé, il convient de comptabiliser une provision pour pertes à terminaison pour le montant de la perte prévisionnelle. Le transfert de propriété n'étant pas encore intervenu au profit de l'établissement, celui-ci ne peut inscrire l'emprise foncière dans ses stocks ; la provision correspondante est donc à inscrire au passif du bilan dans les provisions pour risques au compte 1516 « Provisions pour pertes sur contrat ». Elle est ensuite virée en dépréciation sur stocks lors de l'acquisition de l'emprise foncière.

Technique comptable

Débit 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement »

Crédit 1516 « Provisions pour pertes sur contrat »

Chaque provision est ajustée à la fin de chaque exercice, par dotation complémentaire ou reprise totale ou partielle.

COMPTE 1517. PROVISIONS POUR RISQUE D'EMPLOI

Spécificité des Fondations universitaires

Ce compte n'est ouvert que pour les fondations universitaires. Pour le commentaire du compte, se référer au document traitant des fondations universitaires.

COMPTE 153. PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES

Le montant des engagements de l'établissement en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel peut être en tout ou partie constaté sous forme de provisions.

La comptabilisation de provisions, en totalité pour les actifs et les retraités, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle. À défaut, ces engagements doivent être mentionnés dans l'annexe.

COMPTE 155. PROVISIONS POUR IMPÔTS

Quand, à la clôture de l'exercice, une vérification fiscale est en cours et non terminée, il convient de prendre en compte la perte probable qui en résultera pour l'organisme et de constater un passif si les conditions suivantes sont remplies :

- existence d'une obligation à la clôture : des points de la législation fiscale ont été relevés comme non respectés par l'organisme. Il existe donc, à la clôture, une obligation probable d'avoir à payer un rappel d'impôt et des amendes et pénalités.
- Sortie de ressources probable à la date d'arrêté des comptes : la probabilité de sortie de ressources s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'organisme et de ses chances de succès en cas de recours.

Le classement comptable du passif dépend alors de la probabilité de sortie de ressources et de son caractère plus ou moins estimable :

- si la sortie de ressources peut être chiffrée avec une précision suffisante (cf. partie acceptée d'une notification déjà reçue), une charge à payer doit être constatée ;
- a contrario, si elle ne peut pas être chiffrée avec précision, une provision pour risques est constituée par imputation au compte 155.

La provision sera ensuite reprise au fur et à mesure des notifications acceptées et reçues par l'organisme.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 155. Provisions pour impôts

Reprise de la provision devenue sans objet

Débit 155. Provisions pour impôts

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

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

Spécificité des EPIC

Ce compte est ouvert uniquement dans la comptabilité des EPIC. Il enregistre les provisions pour renouvellement des immobilisations constituées par les concessionnaires de service public. Le maintien du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou, éventuellement, par des provisions adéquates et en particulier les provisions pour renouvellement.

COMPTE 157. PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel et qui, en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées. Ce compte est strictement dédié aux provisions pour travaux à répartir (réservé aux établissements publics fonciers) et aux provisions pour gros entretien ou grandes révisions. Par conséquent, le compte 157 ne peut ni être servi directement, ni présenter une autre subdivision que les comptes :

1571. Provisions pour travaux à répartir *Compte réservé aux établissements publics fonciers*

1572. Provisions pour gros entretien et grandes révisions.

COMPTE 1571. PROVISIONS POUR TRAVAUX A REPARTIR

Spécificité des établissements publics fonciers (EPF)

Ce compte n'est ouvert que dans la comptabilité des EPF pour la comptabilisation de leurs opérations foncières.

COMPTE 1572. PROVISIONS POUR GROS ENTRETIEN OU GRANDES RÉVISIONS

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

- s'inscrivent dans un programme pluriannuel en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;
- ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) ou d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges.

Ces dépenses sont comptabilisées distinctement du bien « sous-jacent » sous la forme de composant secondaire du bien principal pour les organismes pratiquant cette méthode. Pour les organismes n'appliquant pas la méthode des composants, ces dépenses doivent faire l'objet d'une provision pour gros entretien.

Les travaux pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien ou grandes révisions sont notamment :

- la peinture des façades, le traitement, le nettoyage (sauf ravalement avec amélioration qui est une dépense immobilisable, et hors contrat de maintenance dont les dépenses constituent de la charge) ;
- la peinture des parties communes et menuiseries.

Technique comptable

Constitution de la provision (pour le montant de la dotation annuelle)

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision (pour le montant correspondant aux dépenses programmées qui ont été réalisées)

Débit 1572. Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement

COMPTE 158. AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

COMPTE 1581. PROVISIONS POUR REMISE EN ÉTAT

Conformément à la norme 6 relative aux immobilisations corporelles, les dépenses de démantèlement, et de remise en état du site (obligation de décontamination ou de dépollution par exemple) sont les coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'utilisation du bien ou du site.

Dès lors que l'organisme est tenu, par une obligation légale ou réglementaire, au démantèlement d'une installation ou à la dépollution ou décontamination d'un site, les coûts encourus doivent faire l'objet d'une provision pour charges selon trois modalités différentes :

1. Lorsque la dégradation est inhérente à l'exploitation future de l'immobilisation et au bénéfice d'avantages économiques tout au long du cycle d'exploitation, celle-ci est considérée comme immédiate. Le coût total de démantèlement ou de remise en état du site devra être provisionné dès la mise en service de l'actif concerné et être ajusté, le cas échéant, en fonction de l'évolution de la réglementation de l'obligation. La contrepartie de la provision inscrite au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est portée à l'actif et est intégrée au coût d'acquisition de l'immobilisation concernée dès comptabilisation initiale de l'immobilisation. Ainsi, ces coûts viennent augmenter le coût de l'immobilisation concernée. Ainsi, l'étalement du coût de la dégradation immédiate s'effectue par le biais de l'amortissement de l'immobilisation. Lorsque les dépenses de remise en état sont réalisées, elles sont comptabilisées en charges et la provision est reprise.

Technique comptable

Comptabilisation initiale de l'immobilisation, à la date de réception

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné, pour le montant TTC ou HT

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Constitution de la provision

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné

Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581. Provisions pour remise en état

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

2. Lorsque la dégradation n'est pas liée à l'activité future de l'immobilisation (par exemple, pollution accidentelle), une provision au compte 1581 « Provisions pour remise en état » est constituée à la réalisation de l'événement générant pour l'organisme une obligation de démantèlement ou de remise en état. Lorsque les travaux de remise en état sont réalisés, les dépenses sont comptabilisées en charges et la provision est reprise en totalité.

3. Lorsque la dégradation est progressive, une provision pour charges est constatée au compte 1581 « Provisions pour remise en état » au fur et à mesure de la dégradation, pour les coûts encourus à la date de clôture de l'exercice. Les travaux de remise en état sont enregistrés en charges et donnent lieu parallèlement à une reprise de la provision.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1581. Provisions pour remise en état

Reprise de la provision, lors de la réalisation des dépenses de remise en état

Débit 1581. Provisions pour remise en état

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

COMPTE 1582. PROVISIONS POUR CET et COMPTE 1583. PROVISIONS POUR CET-CHARGES SOCIALES ET FISCALES

Ces comptes sont mouvementés dans le cadre de la comptabilisation des droits à congés versés sur Comptes Épargne Temps (CET). Les modalités de fonctionnement de ces comptes sont détaillées dans l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des droits à congés, des CET, des heures complémentaires et heures supplémentaires.

COMPTE 1587. PROVISIONS POUR ALLOCATION PERTE D'EMPLOI ET INDEMNITÉS LICENCIEMENT

Il s'agit notamment des provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement. Plusieurs cas peuvent être rencontrés :

- une provision pour licenciement est enregistrée à la clôture si le licenciement a été **annoncé** avant la clôture par lettre de convocation individuelle à l'entretien préalable. Il en va de même pour les licenciements collectifs annoncés avant la clôture. Pour ces derniers, l'information a pu se limiter aux représentants du personnel mais les licenciements annoncés sont repris dans un plan formalisé et le délai entre l'annonce et le début du licenciement n'est pas trop important ;
- Lorsque le licenciement est **prononcé** avant la clôture de l'exercice, il en résulte une charge de l'exercice au cours duquel le licenciement a été prononcé, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant à l'expiration du délai de préavis. Cette charge constitue une charge à payer si le licenciement a été notifié, à défaut, ou si le licenciement donne lieu à un recours contentieux qui est suspensif du licenciement, la charge est enregistrée en provision pour licenciement.

Technique comptable

Constitution de la provision

Débit 6815. Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement

Crédit 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement

Reprise de la provision, au moment du versement des indemnités

Débit 1587. Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités licenciement

Crédit 7815. Reprises sur provisions pour risques et charges

SOUS-SECTION 2 : LES DETTES NON FINANCIÈRES

Il s'agit des dettes liées à des opérations non financières faites en général à court terme et, par extension, des écritures portant sur les charges à payer et les produits constatés d'avance.

COMPTE 40. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Le compte 40 enregistre les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services. Les sous-comptes concernés peuvent être subdivisés pour identifier :

- les transactions avec clause de réserve de propriété ;
- les dettes en France ou à l'étranger ;
- la partie des dettes dont les échéances sont à long, moyen ou court terme ;
- les intérêts courus.

Les établissements peuvent également subdiviser les comptes fournisseurs pour identifier ceux se rapportant à des entreprises qui leur sont liées ou avec lesquelles ils ont un lien de participation.

Le compte 40 se subdivise comme suit :

- 401. Fournisseurs
 - 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 - 4017. Retenues de garanties et oppositions
- 403. Fournisseurs – effets à payer
- 404. Fournisseurs d'immobilisations
 - 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 - 4047. Fournisseurs d'immobilisations – Retenues de garantie et oppositions
- 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
- 408. Fournisseurs – Factures non parvenues
 - 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 - 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 - 4088. Fournisseurs – Intérêts courus
- 409. Fournisseurs – Avances, avoirs, remises
 - 4091. Fournisseurs – Avances versées sur commandes
 - 4094. Études préliminaires à la construction (Compte réservé aux établissements M94)
 - 4096. Fournisseurs – Créances pour emballages et matériels à rendre
 - 4098. Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

COMPTE 401. FOURNISSEURS

COMPTE 4011. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Le compte 4011 est mouvementé lors de la prise en charge de la demande de paiement. Cette opération implique que la certification du service fait ait été préalablement comptabilisée (cf. commentaire du compte 408), sauf si le service fait est certifié de manière concomitante à la demande de paiement (exemple du bail) ou à l'engagement juridique (subvention octroyée sans condition, par exemple).

Les opérations liées aux avoirs et aux indus sont détaillées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Technique comptable

Cas 1. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait est certifié concomitamment à la facture

Débit compte de classe 6 intéressé, pour le montant HT

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

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services, pour le montant TTC

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur au cours du même exercice que la DP initiale⁴³

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 2. Prise en charge de la demande de paiement (DP) si le service fait a déjà été certifié⁴⁴ préalablement à la facturation

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

=> Comptabilisation des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur⁴⁵

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

⁴³ Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouverts sous la forme d'un titre de recette (cf. fascicule relatif aux produits). Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

⁴⁴ Sur les écritures de constatation du service fait voir le commentaire du compte 408.

⁴⁵ Les avoirs comptabilisés sur exercice ultérieur sont recouverts sous la forme d'une demande de reversement ou d'un titre de recette. (cf. fascicule relatif aux produits).

Étape 2. Réduction du service fait

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services (pour le montant TTC de l'avoir)

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues

Crédit compte de classe 6 intéressé (pour le montant HT de l'avoir)

Comptabilisation des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture et ayant fait l'objet d'une demande de reversement

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

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

Crédit 6X9. Rabais, remises, ristournes obtenus

Paiement de la DP (à la date d'émission du paiement : génération du fichier de virement par exemple)

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de disponibilités

Dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4017. RETENUES DE GARANTIES ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garantie qui consistent à bloquer dans les comptes de l'organisme public une partie des sommes dues au titulaire de marché pour servir de garantie à l'exécution par celui-ci de ses obligations contractuelles. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

Technique comptable**Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions, affacturage payé par tiers divergents et retenues de garantie**

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

ou Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer

ou Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 4017. Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4017. Retenues de garantie et oppositions

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 403. FOURNISSEURS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable**Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre**

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

ou Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 403. Fournisseurs – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer

Crédit 4017. Retenues de garanties et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 403. Fournisseurs – Effets à payer

Crédit compte de disponibilités

Pour aller plus loin

Sur les modalités de mise en œuvre des différents moyens de paiement des organismes publics se référer à l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14/08/2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

COMPTE 404. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS

COMPTE 4041. FOURNISSEURS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte est utilisé à l'instar du compte 4011 dans le cadre d'acquisition d'immobilisations portées à l'actif de l'organisme.

Technique comptable

1. Enregistrement d'une immobilisation en cours

Certification du service fait

Débit du compte 23 d'immobilisation en cours concerné, pour le montant TTC ou HT
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)

Règlement du fournisseur

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

2. Comptabilisation d'une avance

Prise en charge de l'avance

Débit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles
 Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Païement de l'avance

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations, pour le montant de l'avance
 Crédit compte de disponibilités

Certification du service fait

Débit compte 23 d'immobilisations en cours concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Réception de la facture ou du mémoire

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations pour la totalité de la facture
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Simultanément pour le montant de l'avance versée

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations, pour le montant de l'avance
 Crédit 2381. Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles

3. Comptabilisation d'un acompte

Certification du service fait partiel

Débit 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations

Comptabilisation de la demande de paiement de l'acompte

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations

Païement de l'acompte

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

À la réception de l'immobilisation

Débit du compte d'immobilisation corporelle concerné
 Crédit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas d'immobilisation comptabilisée HT)
 Crédit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)

Simultanément, pour le montant de l'acompte

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit du compte 2382. Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Règlement du fournisseur

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit compte de disponibilités

5. Dépenses des comptes secondaires ou des régisseurs ordonnancées

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit 4722. Dépenses des comptes secondaires à vérifier
 ou Crédit 4725. Dépenses des comptes régisseurs à vérifier

6. Dépenses à régulariser

Voir les commentaires du compte 4728

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4047. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – RETENUES DE GARANTIE ET OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les retenues de garanties et les oppositions intéressant les fournisseurs d'immobilisations (à l'instar du compte 4017 pour les fournisseurs de biens et de services).

Technique comptable**Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie**

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 ou Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
 ou Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Crédit 4047. Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

Débit 4047. Retenues de garantie et oppositions
 Crédit compte de disponibilités

COMPTE 405. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

Technique comptable**Comptabilisation des effets à payer lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre**

Débit 4041. Fournisseurs – Achats d'immobilisations
 ou Débit 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
 Crédit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
 Crédit 4047. Retenues de garantie et oppositions

Paiement à l'échéance de la LCR

Débit 405. Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer
 Crédit compte de disponibilités

Pour aller plus loin

Sur les modalités de mise en œuvre des différents moyens de paiement des organismes publics se référer à l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14/08/2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

COMPTE 408 – FOURNISSEUR – FACTURES NON PARVENUES

Le compte 408 présente les subdivisions suivantes :

- 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
- 4084. Fournisseurs d'immobilisations – Achats d'immobilisations
- 4088. Fournisseurs – Intérêts courus

COMPTE 4081. FOURNISSEURS – ACHATS DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses qui correspondent à un service fait réalisé au cours de l'exercice, constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil.

Elles sont constituées :

- des services faits certifiés, mais non payés (CAP comptabilisées au fil de l'eau, en période courante) ;
- des charges à payer à comptabiliser (CAPAC). Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisations.

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 408 le montant des dépenses dont le service fait⁴⁶ est certifié au cours de l'exercice par l'ordonnateur, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable.

En complément, voir les commentaires du compte 401 et 404.

Technique comptable

Certification du service fait en N

Débit compte de classe 6 intéressé

Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

=> Régularisation en N ou en N+1

Comptabilisation de la demande de paiement à la réception de la facture

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

Mise en paiement de la demande de paiement

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Crédit compte de disponibilités

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 408, les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC). Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil. Elles concernent :

- les biens et services réceptionnés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;
- les réceptions non constatées dans le système d'information ;
- et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisation.

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 408. À la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne⁴⁷.

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

⁴⁶ 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.

⁴⁷ En effet, en N+1, la certification du service fait va générer une écriture de charges. Il convient donc de la neutraliser par l'extourne.

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures de CAPAC

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
 Crédit compte de classe 6 intéressé

Au cours de N+1, certification du service fait

Débit compte de classe 6 intéressé
 Débit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
 Crédit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 4081. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Débit 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles (en cas de biens ou services comptabilisés HT)
 Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues (en cas de biens ou services comptabilisés HT)

À réception de la facture, la charge est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

COMPTE 4084. FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS – ACHATS D'IMMOBILISATIONS

Ce compte fonctionne selon les mêmes modalités que le compte 4081 dans le cadre du rattachement à l'exercice des dépenses visant l'acquisition d'immobilisations.

COMPTE 4088. FOURNISSEURS – INTÉRÊTS COURUS

Ce compte permet le rattachement à l'exercice des intérêts dus mais non encore comptabilisés.

Technique comptable**Comptabilisation des intérêts courus**

Débit 6618. Autres charges d'intérêt
 Crédit 4088. Fournisseurs – intérêts courus

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4088. Fournisseurs – intérêts courus
 Crédit 6618. Autres charges d'intérêt

Au cours de N+1, prise en charge de la demande de paiement

Débit 6618. Autres charges d'intérêt
 Crédit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services

Paieement à l'échéance

Débit 4011. Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services
 Crédit compte de classe 5

COMPTE 409. FOURNISSEURS – AVANCES, AVOIRS, REMISES

Le compte 409 est subdivisé comme suit :

4091. Fournisseurs – Avances versées sur commandes
 4094. Études préliminaires à la construction (*Compte réservé aux établissements M94*)
 4096. Fournisseurs – Créances pour emballages et matériel à rendre
 4098. Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

La technique comptable de ces comptes relève du fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 41. CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

La technique comptable des comptes clients relève du fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), à l'exception du sous-compte 4198 « Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir », décrit ci-après.

COMPTE 4198. CLIENTS – RABAIS, REMISES ET RISTOURNES À ACCORDER ET AUTRES AVOIRS À ÉTABLIR

Sont comptabilisés en fin d'exercice à ce compte les différents rabais, remises et ristournes qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

Technique comptable**Constatation des rabais, remises et ristournes à accorder**

Débit compte de produit intéressé

Crédit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Apurement du compte 4198

- soit constatation de l'avoir (émission de d'une facture d'avoir ou imputation sur une facture)

Débit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit 411. Clients

- soit restitution de l'avoir au client

Débit 4198. Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Crédit compte de classe 5

COMPTE 42. PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Les écritures de liquidation de la paye sont détaillées dans le fascicule relatif aux charges (norme 2).

les comptes 4287 « Produits à recevoir » et 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » sont présentés dans le fascicule dédié aux actifs circulants (norme 9).

Les comptes 42 abordés dans le présent fascicule sont les suivants :

421. Personnel – Rémunérations dues

422. Œuvres sociales

423. Prêts consentis au personnel

424. Participation des salariés aux résultats

425. Personnel – Avances et acomptes

426. Personnel – Dépôt

427. Personnel – Oppositions

428. Personnel – charges à payer et produits à recevoir

4282. Dettes provisionnées pour congés payés

4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

4286. Autres charges à payer

COMPTE 421. PERSONNEL – RÉMUNÉRATIONS DUES

Les comptes 421 sont utilisés dans le cadre de la liquidation et du paiement des rémunérations des personnels de l'organisme.

Technique comptable**Comptabilisation des rémunérations brutes à payer au personnel**

Débit 641x « Rémunérations du personnel »

Crédit 421. Personnel – Rémunérations dues

Comptabilisation des avances et acomptes déjà versés au personnel

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 425. Personnel – Avances et acomptes

Comptabilisation des oppositions notifiées à l'établissement à l'encontre de membres de son personnel

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 427. Personnel – Oppositions

Comptabilisation de la quote-part des charges sociales incombant au personnel

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 43X. Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Régularisation des dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses dont le règlement est différé

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Lors du règlement

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues, pour le solde créditeur restant du compte 421

Crédit compte de classe 5

COMPTE 422. OEUVRES SOCIALES

Ce compte est crédité du montant des sommes mises à la disposition des œuvres sociales de l'établissement par le débit des comptes 6472 « Versements aux comités d'entreprise et d'établissement », 6473 « Versements aux comités d'hygiène et de sécurité » ou 6474 « Œuvres sociales ». Il est débité du montant des versements effectués à ces comités ou aux œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Technique comptable**Mise à disposition de fonds au profit d'œuvres sociales**

Débit 6472. Versements aux comités d'entreprise et d'établissement

ou Débit 6473. Versements aux comités d'hygiène et de sécurité

ou Débit 6474. Œuvres sociales

Crédit 422. Œuvres sociales

Versement des fonds aux œuvres sociales

Débit 422. Œuvres sociales

Crédit compte de classe 5

COMPTE 423. PRÊTS CONSENTIS AU PERSONNEL

Les établissements peuvent, s'ils sont autorisés par les instances délibérantes octroyer des prêts à leur personnel, tels que, entre autres, prêt immobilier ou prêt pour l'acquisition d'un véhicule. Le compte 423 enregistre au crédit le montant du prêt alloué au bénéficiaire en contrepartie du débit du compte 2743 « Prêts au personnel ».

Technique comptable**Attribution du prêt par l'organisme**

Débit 2743. Prêts au personnel

Crédit 423. Prêts consentis au personnel

Versement du prêt par l'organisme au personnel

Débit 423. Prêts consentis au personnel

Crédit compte de disponibilités

Remboursement du prêt par le personnel

Débit compte de classe 5

Crédit 2743. Prêts au personnel

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

COMPTE 424. PARTICIPATION DES SALARIÉS AU RÉSULTAT

Le compte 424 enregistre la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'organisme et est fonction uniquement du résultat de ce dernier.

Technique comptable

Débit 691. Participation des salariés aux résultats

Crédit 424. Participation des salariés aux résultats

COMPTE 425. PERSONNEL – AVANCES ET ACOMPTES

Ce compte enregistre les versements d'avances ou d'acomptes sur rémunérations au profit du personnel.

Technique comptable**Versement de l'avance ou de l'acompte**

Débit 425. Personnel – Avances et acomptes

Crédit classe 5

Régularisation de l'avance ou de l'acompte

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 425. Personnel – Avances et acomptes

COMPTE 426. PERSONNEL – DÉPÔT

Ce compte constate le montant des sommes confiées en dépôt à l'établissement par les membres de son personnel.

Technique comptable**Sommes confiées en dépôt à l'établissement**

Débit compte de disponibilités

Crédit 426. Personnel – Dépôt

Remboursement au personnel

Débit 426. Personnel – Dépôt

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 427 – PERSONNEL – OPPOSITIONS

Ce compte enregistre les oppositions reçues entre les mains de l'agent comptable portant sur son personnel au profit de tiers identifiés.

Technique comptable**Sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement**

Débit 421. Personnel. Rémunérations dues

Crédit 427. Personnel. Oppositions

Versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition

Débit 427. Personnel. Oppositions

Crédit compte de classe 5

COMPTE 428. PERSONNEL – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Les charges à payer (CAP) sont les dépenses de personnel se rattachant à l'exercice mais qui n'ont pas été, soit comptabilisées, soit payées. Elles sont ainsi constituées :

- des services faits certifiés, mais non payés (CAP comptabilisées au fil de l'eau, en période courante) ;
- des charges à payer à comptabiliser (CAPAC).

A. Cas des dépenses dont le service fait est certifié au cours de l'exercice de rattachement

Est comptabilisé au compte 428 le montant évaluatif des dépenses dont le service fait⁴⁸ 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

⁴⁸ 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.

Lors de la prise en charge de la demande de paiement, la charge est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

B. Cas des charges à payer à comptabiliser (CAPAC) : régularisation en N+1 selon la méthode de l'extourne

Sont également comptabilisées au compte 428 les « charges à payer à comptabiliser » (CAPAC). Les CAPAC relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté matériellement mais non encore certifié dans l'outil :

- les services rendus constatés mais dont le service fait n'est pas certifié (dans le cas des dépenses avec engagement juridique) ;
- les services rendus non constatés dans le système d'information ;
- et les demandes de paiement non comptabilisées (dans le cas des dépenses sans engagement juridique).

Les CAPAC ne concernent que les dépenses hors immobilisation.

En fin d'exercice, les CAPAC sont comptabilisées au débit du compte de charge et au crédit du compte 428. A la différence des charges à payer dont le service fait est certifié sur l'exercice N, les CAPAC sont obligatoirement régularisées en N+1 selon la méthode de l'extourne⁴⁹.

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 dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4284. DETTES PROVISIONNÉES POUR PARTICIPATION DES SALARIÉS AUX RÉSULTATS

Le compte 4284 enregistre le rattachement à l'exercice du montant de la participation des salariés de l'établissement au résultat, à ne pas confondre avec le système d'intéressement des salariés (compte 4286). À l'inverse de l'intéressement, la participation des salariés, résultant d'une obligation légale, concerne tous les salariés de l'établissement et est fonction uniquement du résultat de l'établissement. À la clôture de l'exercice au titre duquel les droits des salariés sont nés, la participation est inscrite en charges à payer.

Technique comptable

Débit 691. Participation des salariés aux résultats

Crédit 4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Au 01.01.N+1, contre-passation des écritures

Débit 4284. Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats

Crédit 691. Participation des salariés aux résultats

⁴⁹ 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.

Versement en N+1 de la participation aux salariés

Débit 691. Participation des salariés aux résultats

Crédit 424. Participation des salariés aux résultats

Puis

Débit 424. Participation des salariés aux résultats

Crédit compte de classe 5 concerné

COMPTE 4286. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4286 enregistre le rattachement à l'exercice de charges de personnel autres que les dettes provisionnées pour congés à payer et celles liées à la participation des salariés aux résultats

Pour la comptabilisation des charges à payer relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4286 fonctionne en contrepartie du compte 6412 « Congés payés du personnel ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, ainsi que pour l'intéressement du personnel la contrepartie du compte 4286 est le compte 6414 « Indemnités et avantages divers ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 428.

COMPTE 43. SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 4387 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Les comptes 43 abordés dans le présent fascicule sont les suivants :

431. Sécurité sociale

4311. Cotisation patronale

4312. Cotisation ouvrière

4313. Cotisation sociale généralisée

4314. Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

437. Autres organismes sociaux

4371. Contribution exceptionnelle de solidarité

4372. Contributions et retenues pour pensions

4374. Cotisations de retraite complémentaire

4375. PREFON

4376. Cotisations de prévoyance

4377. Assurance chômage

4378. Divers

438. Organismes sociaux – charges à payer et produits à recevoir

4382. Charges sociales sur congés à payer

4386. Autres charges à payer

COMPTE 431. SÉCURITÉ SOCIALE ET COMPTE 437. AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Les comptes 431 et 437 enregistrent les sommes dues par l'organisme à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux.

Technique comptable**Prise en charge des charges sociales patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel**

Débit 645x. Charges de sécurité sociale et de prévoyance

Crédit 431x. Sécurité sociale

Crédit 437x. Autres organismes sociaux

Prise en charge des charges sociales ouvrières (y compris la contribution sociale généralisée – CSG -, la contribution au remboursement de la dette sociale – CRDS – et la contribution exceptionnelle de solidarité)

Débit 421. Personnel – Rémunérations dues

Crédit 431x. Sécurité sociale

Crédit 437x. Autres organismes sociaux

Paiement des charges sociales

Débit 431x. Sécurité sociale

Débit 437x. Autres organismes sociaux

Crédit compte de classe 5

Spécificité des chambres d'agriculture

Le décret n° 97-305 du 3 avril 1997 a créé un « Fonds national d'aide à la gestion de l'emploi des chambres d'agriculture » (FNAGE). **Une subdivision « FNAGE » est à ouvrir dans les écritures de l'agent comptable de l'Assemblée permanente des chambres d'agriculture, au sein d'une subdivision du compte 4377.** Ce fonds a notamment pour objectif de mutualiser le risque chômage entre les compagnies consulaires agricoles qui y adhèrent.

Les chambres adhérentes versent un droit d'entrée destiné à la constitution d'une dotation (compte 266) et chaque année une cotisation assise sur le montant des salaires est versée à ce fonds pour la couverture de leur personnel contre le risque de perte d'emploi (compte 6454).

En contrepartie, le fonds prend en charge les allocations d'assurance chômage dues aux anciens salariés des compagnies consulaires adhérentes, sauf versement par les anciens employeurs d'un ticket modérateur.

Le compte 4377 est crédité par le débit du compte 6454.

COMPTE 438. ORGANISMES SOCIAUX – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR**COMPTE 4382. CHARGES SOCIALES SUR CONGÉS À PAYER**

Ce compte enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4382 fonctionne en contrepartie des comptes 645x « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et 647x « Autres charges sociales ». selon la technique comptable présentée pour le compte 4282.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4386. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4386 enregistre le montant des charges à rattacher à l'exercice relatives aux charges sociales autres que celles portant sur les congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges sociales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4386 fonctionne en contrepartie du compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4386 est également le compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286.

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 44. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités et entités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le fonctionnement des comptes 441 « Etat et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir », 442 « État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers », 443 « Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux », 4441 « État - Créance de carry-back », les comptes 4458 « TVA à régulariser ou en attente », sauf le compte 44586 « TVA sur factures non parvenues » et le compte 4487 « Produits à recevoir » est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9). Le compte 449 « Etat - Quotas d'émission à restituer à l'Etat » est présenté dans le fascicule relatif aux quotas de CO2 (norme 21).

Les comptes 44 abordés dans le présent fascicule sont ainsi les suivants :

- 444 - Impôt sur les bénéfices
 - 4442. État - Impôt sur les bénéfices – Acomptes
 - 4444. Etat – Impôt sur les bénéfices
 - 4445. État - Impôt sur les sociétés *Compte réservé aux fondations universitaires*
- 4452. TVA due intra-communautaire
- 4455. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 44551. TVA à décaisser
 - 44558. Taxes assimilées à la TVA
- 4456. Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562. TVA déductible sur immobilisations
 - 44563. TVA transférée par d'autres organismes
 - 44566. TVA déductible sur autres biens et services
 - 44567. Crédit de T.V.A. à reporter
 - 44568. Taxes assimilées à la TVA
- 4457. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 - 44571. TVA collectée
 - 44578. Taxes assimilées à la TVA
- 4458. TVA à régulariser ou en attente
 - 44586. TVA sur factures non parvenues
- 446 - Obligations cautionnées
- 4471. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
 - 44711- Taxe sur les salaires
 - 44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés
- 4473. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
- 4478. Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
- 4482. Charges fiscales sur congés à payer
- 4486. Autres charges à payer

COMPTE 444. IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

COMPTE 4442. ETAT – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES - ACOMPTES

L'impôt sur les bénéfices, afférent à un exercice donné, est payé :

- par le versement de quatre acomptes ;
- par le versement du solde à l'issue de la liquidation définitive qui doit intervenir au plus tard le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats.

Technique comptable

En cours d'exercice N

Versement des acomptes

- Débit 4442. État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes
- Crédit compte de classe 5

À la clôture de l'exercice N

Liquidation de l'impôt réellement dû

- Débit 695. Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices

Imputation des acomptes

- Débit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4442. État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes

En conséquence, lors de l'arrêté des comptes apparaît :

- soit le solde créditeur du compte 444 représentant le montant de l'impôt restant à régler ;
- soit le solde débiteur du compte 4442 représentant l'excédent des acomptes versés sur l'impôt exigible.

Paiement du solde sur l'exercice N+1

Débit 4444. Etat - Impôt sur les bénéfices

Crédit compte de classe 5

COMPTE 4444. ETAT - IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Voir la technique comptable du compte 4442.

COMPTE 4445. ETAT – IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS***Spécificité des Fondations universitaires***

Le compte 4445 n'est ouvert qu'aux fondations universitaires. A priori sans objet, puisque les fondations sont créées pour réaliser des œuvres ou activités à but non lucratif, le compte 4445 enregistre l'impôt sur les sociétés, au cas où, à titre exceptionnel, les fondations universitaires réaliseraient des activités à caractère lucratif. En application des dispositions de l'article 207 du CGI, les opérations relevant des missions de service public d'enseignement et de recherche sont exonérées.

Les dispositions applicables aux fondations universitaires seront décrites dans un document spécifique.

COMPTE 445. ETAT – TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le compte 445 retrace les opérations relatives à la TVA. Impôt indirect sur la consommation, la TVA tend à frapper, à chaque stade de la production, la valeur ajoutée c'est-à-dire la plus-value conférée au produit considéré, de sorte qu'à la fin du cycle industriel et commercial, la charge fiscale, ayant grevé initialement le produit, 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 le 15 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA déductible supérieure à la TVA collectée).

La TVA à payer = (TVA collectée + TVA intra-communautaire) – TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services

Technique comptable

Comptabilisation de la liquidation de la TVA à payer

- **Calcul de la TVA due au titre de la période**

Débit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant de la TVA déductible, hors intra-communautaire

Débit 4452. TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA due intra-communautaire (solde du compte)

Crédit 44562. TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Crédit 44566. TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

- **Liquidation faisant apparaître un montant de TVA à décaisser**

Débit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant restant au crédit du compte (apurement du compte)

Crédit 4455x. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser », pour le montant arrondi sans centime

Crédit 7588. Autres produits divers, pour le montant des centimes

Si le titre (ou la demande de paiement selon le sens de l'arrondi) n'est pas encore émis au moment de la comptabilisation, les centimes sont portés sur un compte de tiers et sont régularisés par la suite.

Puis, paiement de la TVA

Débit 4455x. Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser, pour le montant arrondi sans centime apparaissant au solde créditeur

Crédit compte de classe 5

Liquidation faisant apparaître un crédit de TVA, soit à reporter, soit à en demander le remboursement

Débit 44567. Crédits de TVA à reporter, pour le montant du solde débiteur du compte 4457x à apurer

Crédit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement, pour le montant au débit du compte (apurement du compte)

Le montant apparaissant au débit du compte 44567 devra être imputé sur la prochaine liquidation de TVA en l'ajoutant aux montants de TVA déductible (par crédit du compte 44567).

Sinon, l'apurement peut également s'effectuer par le dépôt d'une demande de remboursement auprès des services fiscaux :

Débit 44583. Remboursement de TVA demandé

Crédit 44567. Crédits de TVA à reporter

Puis, constatation du remboursement par les services de la DGFIP :

Débit compte de classe 5

Crédit 44583. Remboursement de TVA demandé

Le remboursement d'un crédit de TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une recette nouvelle, il s'agit d'une opération de trésorerie.

COMPTE 4452. TVA DUE INTRACOMMUNAUTAIRE

Depuis le 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 6e 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 4455. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES À DÉCAISSER

Est porté à ce compte le montant à reverser à l'administration fiscale qui figure sur la déclaration de chiffres d'affaires. En fin de période d'imposition, l'organisme doit constater dans ses comptes sa position vis-à-vis de l'administration fiscale telle qu'elle apparaît sur sa déclaration, c'est-à-dire soit la TVA à reverser (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible), soit le crédit de TVA dont le remboursement peut être demandé (cas où la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée).

Le compte 4455 se subdivise comme suit :

- 44551. TVA à décaisser
- 44558. Taxes assimilées à la TVA

Sur la technique comptable, voir l'encadré supra **DÉCLARATION DE LA TVA**.

COMPTE 4456. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES DÉDUCTIBLES

Est portée à ce compte la créance de l'établissement sur l'État résultant du droit à déduction de la TVA mentionnée sur les factures des fournisseurs. Concernant les modalités de comptabilisation du crédit de TVA à reporter, voir l'encadré supra relatif à la déclaration de TVA.

Le compte 4456 se subdivise comme suit :

- 44562. TVA déductible sur immobilisations
- 44563. TVA transférée par d'autres organismes
- 44567. Crédit de T.V.A. à reporter
- 44568. Taxes assimilées à la TVA

Technique comptable

Achat de marchandises en France

Certification du service fait

- Débit 607. Achats de marchandises, pour le montant hors taxes
- Débit 44586. TVA sur factures non parvenues
- Crédit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC

Comptabilisation de la demande de paiement

- Débit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues, pour le montant TTC
- Débit 44566. TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 44586. TVA sur factures non parvenues
- Crédit 401. Fournisseurs pour le montant TTC

COMPTE 4457. TAXES SUR LE CHIFFRES D'AFFAIRES COLLECTÉES PAR L'ÉTABLISSEMENT

Est portée à ce compte la dette envers l'État résultant de la facturation de la TVA aux clients.

Le compte 4457 se subdivise comme suit :

44571. TVA collectée

44578. Taxes assimilées à la TVA

Technique comptable***Vente en France*****Vente de marchandises**

Débit 411. Clients, pour le montant TTC

Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT

Crédit 4457x. Taxes sur le chiffre d'affaires collectées, pour le montant de la TVA

Encaissement

Débit compte de classe 5

Crédit 411. Clients

Vente dans un pays de l'Union européenne**Vente de marchandises**

Débit 411. Clients, pour le montant hors taxes

Crédit du compte 70, pour le montant HT (TVA intra-communautaire supportée par l'acheteur)

Encaissement

Débit compte de classe 5

Crédit 411. Clients, pour le montant hors taxe

COMPTE 4458. TVA À REGULARISER OU EN ATTENTE

Les comptes 44581, 44582, 44583, 44584, 44585 et 44587 sont traités dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

COMPTE 44586. TVA SUR FACTURES NON PARVENUES

Les modalités de fonctionnement de ce compte sont présentées avec les commentaires du compte 408 (cf. supra) dédié au recensement des charges à payer sur achats de biens et de services, ainsi que d'immobilisations qui sont également enregistrées TTC avec la TVA déductible.

COMPTE 446. OBLIGATIONS CAUTIONNÉES**Spécificité des EPIC**

Le compte 446 n'est ouvert que dans la comptabilité des EPIC. Les obligations cautionnées sont des effets de crédit servant en l'acquit des taxes sur 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

Palement des obligations

Débit 446 Obligations cautionnées

Crédit compte de classe 5

COMPTE 447. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Le compte 447 est crédité du montant de tous les autres impôts et taxes dus par l'établissement par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie des règlements effectués.

Le compte 447 se subdivise comme suit :

4471. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

44711- Taxe sur les salaires

44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés

4473. Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

4478. Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

COMPTE 44711. TAXE SUR LES SALAIRES**Technique comptable****Comptabilisation de la taxe sur les salaires**

Débit 6311. Taxe sur les salaires

Crédit 44711. Taxe sur les salaires

Règlement des impôts

Débit 44711. Taxe sur les salaires

Crédit compte de classe 5

COMPTE 44718. AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Est notamment retracé à ce compte le versement dû au titre des transports.

Technique comptable**Comptabilisation des impôts et taxes**

Débit compte de classe 6 intéressé

Crédit 44718. Autres impôts, taxes et versements assimilés

Règlement des impôts

Débit 44718. Autres impôts, taxes et versements assimilés

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 4473. IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 4478. DIVERS AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Ce compte fonctionne comme le compte 44718.

COMPTE 448. ETAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES – CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Le fonctionnement du compte 4487 est présenté dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9).

Les subdivisions du compte 448 abordées dans le présent fascicule sont les suivantes :

4482. Charges fiscales sur congés à payer

4486. Autres charges à payer

COMPTE 4482. CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

Ce compte enregistre le montant de charge à payer relative aux charges fiscales, afférentes aux droits à congés reportés sur l'exercice suivant hors compte épargne-temps des personnels de toute catégorie rémunérés par l'organisme.

Le compte 4482 fonctionne en contrepartie du compte 632 « Charges fiscales sur congés à payer ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 4486. AUTRES CHARGES À PAYER

Le compte 4486 enregistre les charges fiscales afférentes aux charges à payer autres que les dettes provisionnées pour congés à payer.

Pour la comptabilisation des charges fiscales relatives aux jours monétisés des comptes épargne-temps, le compte 4486 fonctionne en contrepartie du compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ». Pour la comptabilisation des heures complémentaires et heures supplémentaires, la contrepartie du compte 4486 est également le compte 631X « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations ».

Sur la technique comptable, voir le commentaire du compte 4286 « Autres charges à payer ».

Pour aller plus loin

Les modalités de comptabilisation des droits à congés, des comptes épargne-temps, des heures supplémentaires et heures complémentaires sont précisées dans l'instruction dédiée.

COMPTE 45. COMPTABILITES DISTINCTES RATTACHEES

Les comptes 455, 456 et 457 sont réservés aux filiales des organismes, dans la mesure où ces comptes ne sont pas censés être servis par les agents comptables des organismes, ils ne font pas l'objet de commentaire dans le présent fascicule. Les comptes 451 et 458 sont quant à eux développés dans le fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

COMPTE 46. DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Sont traitées dans le présent fascicule les opérations constituant un passif non financier pour l'organisme.

Les opérations constituant des créances pour l'organisme sont traitées dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant, il s'agit des comptes 462, 463, 467, 4687.

Les opérations relatives à la trésorerie sont traitées dans le fascicule dédié, il s'agit des comptes 464 et 465.

Les comptes 46x traités dans le présent fascicule sont les suivants :

466. Autres comptes créditeurs

4661. Demandes de paiement à payer

4663. Virements à réimputer

4664. Excédents de versement à rembourser

4667. Oppositions

468. Divers- Produits à recevoir et charges à payer

4686. Charges à payer

COMPTE 466. AUTRES COMPTES CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte, les opérations présentant un solde normalement créditeur effectuées par l'organisme avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

COMPTE 4661. DEMANDES DE PAIEMENT À PAYER**Technique comptable****Certification du service fait**

Débit compte intéressé de charges ou de bilan
 Débit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
 Crédit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues

Prise en charge des demandes de paiement

Débit 408. Fournisseurs – Factures non parvenues
 Débit compte de TVA déductible concerné
 Crédit compte de TVA déductible sur facture non parvenue concerné
 Crédit 4661. Demandes de paiement à payer

Règlements effectués

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit compte de classe 5

Oppositions

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4667. Oppositions

Dépenses à régulariser

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier
 ou Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

COMPTE 4663. VIREMENTS À RÉIMPUTER**Technique comptable****Rejets par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers**

Débit compte de classe 5
 Crédit 4663. Virements à réimputer

Règlement ou apurement des virements à réimputer

Débit 4663. Virements à réimputer
 Crédit du compte de tiers ou de disponibilités intéressé

COMPTE 4664. EXCÉDENTS DE VERSEMENT À REMBOURSER**Technique comptable****Sommes à rembourser aux tiers**

Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
 Crédit 4664. Excédents de versement à rembourser

Sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement

Débit 4664. Excédents de versement à rembourser
 Crédit compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)

Débit 4664. Excédents de versement à rembourser
 Crédit 7588. Divers autres produits – Autres

COMPTE 4667. OPPOSITIONS**Technique comptable****Oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement**

Débit 4661. Demandes de paiement à payer
 Crédit 4667. Oppositions

Versement au tiers bénéficiaire

Débit 4667. Oppositions

Crédit compte de classe 5

Trop perçus et trop-payés récupérés à rembourser

Débit 4667. Oppositions

Crédit 4664. Excédents de versement à rembourser

COMPTE 468. DIVERS – PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER**COMPTE 4686. CHARGES À PAYER**

Sont constatés à ce compte les seules charges à payer ne relevant pas d'un autre compte de tiers. Ses modalités de fonctionnement sont identiques à celle du compte 408 (cf. supra).

COMPTE 47. COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47.

Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les meilleurs délais, et *a minima* avant la fin de l'exercice. En effet les recettes budgétaires ne seront abondées qu'au moment du rapprochement de l'encaissement et du titre de recette émis par l'ordonnateur au moment de la comptabilisation sur le compte définitif.

Les comptes transitoires ou d'attente relatifs à des créances sont traitées dans le fascicule dédié aux actifs circulants : tels que, les comptes 471, 4731, 474, 475, 476, 477 et 478.

Les comptes 47x traités dans le présent fascicule sont les suivants :

472. Dépenses à classer et à régulariser

4721. Dépenses payées avant ordonnancement

4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

4728. Autres dépenses à régulariser

473. Recettes et dépenses à transférer

4735. Dépenses à transférer

COMPTE 472. DÉPENSES À CLASSER ET À RÉGULARISER**COMPTE 4721. DÉPENSES PAYÉES AVANT ORDONNANCEMENT****Technique comptable****Règlement des dépenses**

Débit 4721. Dépenses payées avant ordonnancement

Débit du compte de TVA déductible concerné

Crédit compte de disponibilités

Émission de la demande de paiement au nom de l'agent comptable

Débit d'un compte de charges ou exceptionnellement d'un compte de classe 2

Crédit 4721. Dépenses payées avant ordonnancement

COMPTE 4722. DÉPENSES DES COMPTABLES SECONDAIRES À VÉRIFIER**Technique comptable****Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires**

Débit 4722. Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Crédit 181. Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période d'inventaire,

Ou Débit d'un compte de charges par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice

Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

COMPTE 4725 DÉPENSES DES RÉGISSEURS À VÉRIFIER

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses transmises par les régisseurs

Débit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

Crédit 543. Régies d'avances

Émission des ordres de dépenses

Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période d'inventaire,

Ou Débit d'un compte de charges par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant, pour les dépenses ordonnancées au cours de l'exercice

Crédit 4725. Dépenses des régisseurs à vérifier

COMPTE 4728. AUTRES DÉPENSES À RÉGULARISER

Ce compte fonctionne comme le compte 4721, sauf pour les cas de dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications.

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications

Débit compte de tiers intéressé

Ou Débit d'un compte de charges ou d'immobilisation par nature et du compte de TVA déductible le cas échéant

Crédit 4728. Autres dépenses à régulariser

Règlement après régularisation

Débit 4728. Autres dépenses à régulariser

Crédit compte de disponibilités

COMPTE 473. RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

COMPTE 4735. DÉPENSES À TRANSFÉRER

Ce compte est utilisé pour retracer provisoirement dans les écritures de l'organisme les dépenses que l'agent comptable exécute pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement.

Technique comptable

Paieement de sommes pour le compte d'autres organismes

Débit 4735. Dépenses à transférer

Crédit compte de classe 5

Transfert et récupération des dépenses réalisées pour le compte d'autres organismes

Débit compte de classe 5

Crédit 4735. Dépenses à transférer

COMPTE 48 – COMPTES DE REGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes, le compte de répartition des frais d'émission des emprunts.

On trouve également à l'intérieur de cette subdivision les comptes de charges et de produits constatés d'avance.

Les comptes 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices », 486 « Charges constatées d'avance » et 4877 « Comptes de répartition périodique des charges et des produits - Produits » sont présentés dans le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant (norme 9), ainsi que le compte 489 « Quotas d'émission alloués par l'État » explicité dans le fascicule relatif aux quotas de gaz à effet de serre de la norme 21.

COMPTE 487. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice, mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les produits de l'exercice suivant sont transférés au compte 487 par le débit du compte intéressé de la classe 7.

À l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée.

Technique comptable

En fin d'exercice N, transfert des produits constatés d'avance, au vu d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes

Débit compte de produit par nature intéressé
Crédit 487. Produits constatés d'avance

A l'ouverture de l'exercice suivant, contre-passation

Débit 487. Produits constatés d'avance
Crédit compte de produit par nature intéressé

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette au cours de l'exercice N, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

COMPTE 488. COMPTES DE RÉPARTITION PÉRIODIQUE DES CHARGES ET DES PRODUITS

COMPTE 4886. CHARGES

Spécificité des EPIC

Ce compte n'est ouvert que pour les EPIC.

Le compte 488 enregistre les charges et les produits dont le montant peut être connu ou fixé d'avance avec une précision suffisante et qu'on décide de répartir par fractions égales entre les périodes comptables de l'exercice. Il s'agit du système de l'abonnement. En cours d'exercice, l'abonnement est modifié, s'il y a lieu, en plus ou en moins, de manière que le total des sommes inscrites au débit ou au crédit des comptes intéressés des classes 6 ou 7 soit égal, en fin d'exercice, au montant effectif de la charge ou du produit.

Le compte 488 est soldé en fin d'exercice.

Concernant les charges, il peut s'agir par exemple des impôts, loyers, primes d'assurance, contrats courants d'entretien, amortissements, congés payés.

Le compte 488 se subdivise comme suit :

4886. Charges

4887. Produits (*voir le fascicule relatif aux créances de l'actif circulant*)

Technique comptable

Exercice N

Pour chaque période, calcul de la fraction des charges abonnées (estimation)

Débit subdivision intéressée de la classe 6

Crédit 4886. Compte de répartition périodique - Charges

En cours d'exercice, pour le montant réel des frais

Débit 4886. Compte de répartition périodique - Charges

Crédit compte de classe 4 intéressé

Puis lors du paiement

Débit compte de classe 4 intéressé

Crédit classe 5

En fin d'exercice N, régularisation de l'abonnement pour la différence entre les frais réels et les frais abonnés

Si le montant dû est supérieur à l'estimation

Débit subdivision intéressée de la classe 6 ayant supporté la dépense

Crédit 4886 Compte de répartition périodique – Charges

Si le montant dû est inférieur à l'estimation

Débit 4886 Compte de répartition périodique – Charges

Crédit subdivision intéressée de la classe 6 ayant supporté la dépense

En fin d'exercice, le compte de charges concerné enregistre bien le montant effectif de la charge et le compte 4886 est soldé.

COMPTE 49. DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les commentaires du compte 49 sont développés dans le fascicule relatif à la norme Créances de l'actif circulant, hormis le compte 495 dont le développement est rattaché au fascicule relatif aux immobilisations financières (norme 7).

Fascicule n° 14 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET DES CORRECTIONS D'ERREURS (cf. norme 14)

La présente instruction 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.

Aussi, ce fascicule précise les définitions, les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

Ce fascicule s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir concernant les changements de méthodes comptables (Cf. Section 2), les changements d'estimations comptables (Cf. Section 3) et les corrections d'erreurs (Cf. Section 4) pour les organismes publics.

Les dispositions développées ci-après précisent les impacts pour chaque type de changement comptable, en distinguant notamment :

- l'évaluation de cet impact, qui est déterminée de façon rétrospective ou prospective ;
- les modalités de comptabilisation de l'impact en situation nette et/ou en résultat ;
- les retraitements éventuels à opérer au titre de l'information financière comparative ;
- l'information à mentionner en annexe.

SECTION 2 : CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

SOUS-SECTION 1 : DÉFINITION DES MÉTHODES COMPTABLES

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les organismes lors de l'établissement et de la présentation de leurs états financiers.

Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

A. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'organisme doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour ce faire, l'organisme doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre d'importance décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou liées (cf. le recueil des normes comptables des organismes) ;
- les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées (en particulier, le recueil des normes comptables de l'État et le PCG).

B. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'organisme choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie. Ce choix de méthode est présenté en annexe. En cas de changement de méthode, l'annexe présentera les éléments explicitant les raisons du changement ainsi que ses effets.

SOUS-SECTION 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

A. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre.

Un organisme ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- changement imposé par une norme ou tout texte réglementaire applicable à l'organisme ;
- changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat, que sur le patrimoine et la situation financière de l'organisme.

Les éléments suivants peuvent, par exemple, donner lieu à un changement de méthode comptable :

- les indemnités de départ ou de compléments de retraite contractualisés par l'organisme avec ses salariés : comptabilisation en provision (méthode préférentielle⁵⁰) 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 impraticable⁵¹ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés dans les états financiers, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date. A ce titre, aucune information comparative retraitée n'est fournie dans les états financiers.

L'annexe présente les raisons de cette impraticabilité (totale ou partielle).

⁵⁰ Il est impossible d'appliquer une autre méthode si l'organisme applique déjà la méthode préférentielle de comptabilisation.

⁵¹ Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

III. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

Lorsqu'un changement de méthode comptable a conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la partie reprise de ces provisions qui n'a pas trouvé sa justification se fait directement par les capitaux propres.

C. Information en annexe

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

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste des états financiers qui a été affecté par le changement ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

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

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

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

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

D. Synthèse

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée.</p> <p>Incidence prospective : Non, sauf si impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : Oui => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x), après effet de l'impôt.</p> <p>Impact sur le compte de résultat : Non, sauf impact fiscal.</p>
Information comparative retraitée	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 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'exercice⁵².

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.

⁵² Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

D. Synthèse

Changements d'estimations comptables	
Evaluation	Incidence rétrospective : Non Incidence prospective : Oui => Il ne peut y avoir de modifications qu'au titre de l'exercice en cours et des exercices futurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : Non Impact sur le compte de résultat : Oui
Information comparative retraitée	Non
Information en annexe	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

E. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 2.

SECTION 4 : CORRECTIONS D'ERREURS

SOUS-SECTION 1 : DÉFINITION DES ERREURS

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables :

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits.

SOUS-SECTION 2 : DISPOSITIONS RELATIVES AUX CORRECTIONS D'ERREURS

A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur n'impacte pas le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Néanmoins, l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la correction est réalisée doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact de la correction d'erreur pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la correction intervient (cf. § II ci-dessous).

Par ailleurs, pour fournir une information comparative dans les états financiers, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de réalisation de la correction d'erreur sont également retraitées de manière extra-comptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

II. Cas particulier des activités assujetties à l'impôt

Lorsque la correction d'erreur porte sur une activité soumise à l'impôt, cette correction, calculée de manière rétrospective, est comptabilisée dans le résultat de l'exercice au cours duquel elle est constatée.

L'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres.

III. Limites à l'application du traitement rétrospectif

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable⁵³ 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.

⁵³ Le concept « d'impraticabilité » est développé à la section 5 de la présente instruction.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

C. Synthèse

Corrections d'erreurs	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées.</p> <p>Incidence prospective : Non</p>
Comptabilisation	<p><u>Impact sur la situation nette</u> : 2 cas à distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Oui selon la règle générale : => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x). - Non dans le cas particulier où la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt (cf. infra). <p><u>Impact sur le compte de résultat</u> : Non sauf si la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt : => Impact dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée, sauf celle-ci concerne une écriture qui a impacté la situation nette. => L'incidence de ces corrections, après impôt, est indiquée sur une ligne séparée du compte de résultat (sauf si concerne la situation nette).</p>
Information comparative retraitée	<p>Oui : Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).</p>
Information en annexe	<p>Information sur les erreurs corrigées et leur impact sur les états financiers des exercices précédent et courant.</p>

D. Illustrations

Deux exemples sont présentés en annexe 3.

SECTION 5 : IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

SOUS-SECTION 1 : PRINCIPE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

SOUS-SECTION 2 : ILLUSTRATIONS

A. Cas où il n'est pas possible de déterminer, pour un exercice présenté, l'incidence rétrospective d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur

Il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et, compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné.

De plus, il est d'un montant significatif. En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque, apprécié au 31 décembre N-1, qui peut être évalué à 150 K€ mais postérieurement à l'arrêté des comptes, sera comptabilisé en affectant directement la situation nette à l'ouverture de l'exercice N.

Le compte 119 « Report à nouveau – solde débiteur » sera débité à hauteur de 150 K€ par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».

B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur rattachable à un exercice antérieur

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1, alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test.

Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test.

A la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.

SECTION 6 : MODALITÉS DE PREMIÈRE APPLICATION DES DISPOSITIONS VISÉES PAR LA PRÉSENTE INSTRUCTION

Concernant les corrections d'erreurs, les dispositions du présent fascicule s'appliquent de façon prospective. Ainsi, les erreurs qui ont pu être corrigées dans le passé selon d'autres méthodes, ne doivent pas être retraitées.

S'agissant des changements de méthodes comptables et d'estimations comptables, aucune modification des modalités de comptabilisation par rapport aux règles comptables actuellement applicables n'est générée par la mise en œuvre de la présente instruction.

Annexes

Annexe n° 1 : Illustrations – Changements de méthodes comptables

Annexe n° 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables

Annexe n° 3 : Illustrations – Corrections d'erreurs

ANNEXE 1 : ILLUSTRATIONS – CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

a) Exemple 1

Un organisme public A procède pour la première fois en N à la comptabilisation d'un matériel acquis le 01/06/N-1 d'une valeur d'acquisition de 200 K€ et (amortissable sur 10 ans à compter de la mise en service le 01/07/N-1). Cette immobilisation corporelle a été cofinancée par les organismes A et B à hauteur respectivement de 35% et 40%, ainsi que par le conseil régional à hauteur de 25%.

Cet actif est contrôlé conjointement par les organismes A et B. Leur quote-part de contrôle est assimilée à leur quote part de financement sauf disposition contraire dans la convention. Le conseil régional est un financeur extérieur « non contrôlant ».

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée aurait du être comptabilisée dans les comptes de A sur l'exercice N-1 à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de la région.,

La répartition du financement de C s'effectue selon la quote part de financement de chacune des entités contrôlantes, et non à 50 %, soit :

- **pour A : 93,33 k€** $(200 \text{ K€} \times 35\%) + (200 \text{ K€} \times 25\%) \times (35\% / (35\% + 40\%))$
- **pour B : 106,66 k€** $(200 \text{ K€} \times 40\%) + (200 \text{ K€} \times 25\%) \times (40\% / (35\% + 40\%))$

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice N est imputé en totalité sur la situation nette avec pour contrepartie le compte de report à nouveau dans les comptes de l'organisme A (non soumis à IS).

Les schémas comptables relatif à l'exercice N⁵⁴ sont présentés ci-après :

⁵⁴ Le bilan de l'exercice N-1 devra également être retraité afin de présenter cet actif et les amortissements correspondants (valeur brute et valeur nette comptable) dans la cadre des états financiers de l'exercice N.

	11x Report à nouveau		13412 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Régions		13492 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Régions		2154 - Matériel		28154 - Amorts matériel		51x - Banques, établissements financiers et assimilés		6811254 - Dotations aux amortissements sur immos corporelles - matériel		781x Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N																		
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite au changement de méthode comptable :																		
Inscription du bien contrôlé conjointement à hauteur de la quote-part de financement de A dans l'actif cofinancé, majorée du financement en provenance de la région, soit pour un montant total de 93 K																		
Enregistrement de la contrepartie au passif : - part du financement apporté en propre par l'organisme A : 70 K€ (200 K€ x 35%) - financement externe reçu de la région : 23.		70		23			93											
Constataion de l'amortissement N-1 du bien : 93 K€ / 10 ans x 180/360 (mise en service du bien le 1/7/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	4,65								4,65									
Reprise N-1 du financement sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : 25 / 93 x 4,65 = 1,15 : débit du compte 13492 par le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)".		1,15			1,15													
Enregistrement des flux liés à l'exercice N																		
Amortissement N du bien : 93 K€ / 10 ans									9,3				9,3					
Reprise du financement en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif cofinancé, en fonction du taux de financement : 23 / 93 x 9,5 = 2,5 par le débit du compte 13492.					2,3										2,3			
Impact dans le compte de résultat N													9,3		2,3		7,0	
Soldes bilan fin N	4,6	71,1		23	3,45		93		13,95									

b) Exemple 2

Un organisme public procède pour la première fois en N à comptabilisation des droits à congés :

- Le « stock » de droits à congés payés est évalué à 800 K€ au 01/01/N ;
- Le montant des droits à congés à la clôture N est estimé à 880 K€ ;
- Les charges sociales représentent 45% et les charges fiscales 3% des montants bruts.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact à l'ouverture de l'exercice est imputé en totalité sur la situation nette au débit du compte de report à nouveau. Seule la variation du stocks de dette entre le 1/1/N et le 31/12/N a un impact sur le compte de résultat de l'exercice.

Le montant des droits à congés au titre de N+1 est évalué à 820 K€.

Les schémas comptables relatifs aux exercice N et N+1 sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		4282 Dettes provisionnées pour congés à payer		4382 Charges sociales sur congés à payer		4482 Charges fiscales sur congés à payer		6412x Congés payés du personnel		632 Charges fiscales sur congés payés		645x Charges de sécurité sociale		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N : année du changement de méthode																
Constitution au 01/01/N du "stock" de droits à congés payés estimé à 800 K€	800			800												
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes au "stock" au 01/01/N :	384					360		24								
- Charges sociales = 800 x 45% = 360 K€																
- Charges fiscales = 800 x 3% = 24 K€																
Contrepassation début N des écritures enregistrées à l'ouverture			800		360		24		800		24		360			
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 880 K€				880					880							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N :						396		26,4			26,4		396			
- Charges sociales = 880 x 45% = 396 K€																
- Charges fiscales = 880 x 3% = 26,4 K€																
Impact dans le compte de résultat N									80		2,4		36		118,4	
Exercice N+1 :																
Reprise bilan d'entrée N+1	1184			880		396		26,4								
Contrepassation début N+1 des écritures enregistrées à l'ouverture			880		396		26,4		880		26,4		396			
Constatation du nouvel encours de dettes pour congés payés à la date de clôture : 820 K€				820					820							
Constatation des charges sociales et fiscales afférentes à l'exercice N+1 :						369		24,6			24,6		369			
- Charges sociales = 820 x 45% = 369 K€																
- Charges fiscales = 820 x 3% = 24,6 K€																
Impact dans le compte de résultat N									60		1,8		27		88,8	
Soldes bilan fin N+1	1184			820		369		24,6								

ANNEXE 2 : Illustrations – Changements d'estimations comptables

c) Exemple 1

Compte tenu de l'utilisation prévue, le plan d'amortissement d'un matériel de 100 K€, acquis et mis en service en janvier N, retient une durée d'utilisation sur 5 ans avec un rythme de consommation des avantages économiques régulier. L'amortissement retenu par le plan est linéaire, sans valeur résiduelle.

Après 2 ans d'utilisation, il est nécessaire d'augmenter les capacités de production et l'utilisation du matériel de production est plus importante que prévue. Il est alors décidé d'amortir le bien sur les 2 années qui suivent, au lieu de retenir les 3. Le rythme de consommation des avantages économiques restant régulier, le mode linéaire est maintenu.

Pour assurer la révision prospective du plan d'amortissement, le taux d'amortissement est ajusté en fonction de la nouvelle durée ou du nouveau rythme d'utilisation pour l'exercice en cours et les exercices postérieurs.

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan en N + 2 :

Plan d'amortissement révisé				
Année	Annuités prévues à l'origine	Cumulé prévu	Annuités révisées	Cumul révisé
N	20	20		20
N+1	20	40		40
N+2	20	60	30	70
N+3	20	80	30	100
N+4	20	100		

En conséquence de ce changement d'estimation, les annuités d'amortissement révisées de 30 K€ sont dotées, pour l'exercice de la révision et les exercices ultérieurs, en utilisant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " qui est débité par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel " et sont bien des charges d'exploitation.

Exemple 2

Soit un matériel acquis début N pour 1 000 K€ et amortissable sur sa durée d'utilisation de 10 ans en linéaire.

Les cinq premières annuités d'amortissement ont été calculées sur une base amortissable de 1 000 K€, soit 100 K€ d'amortissement comptable de N à N+4. La valeur nette comptable est de 500 K€ à fin N+4.

Fin N+4, une dépréciation de 200 K€ est comptabilisée pour ramener la valeur nette comptable de ce bien de 500 à 300 K€.

En effet, lorsque, suite au test de dépréciation à la clôture, la valeur actuelle d'une immobilisation en cours d'amortissement est significativement inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée pour la ramener à cette valeur actuelle, et la base amortissable de l'immobilisation est modifiée pour l'exercice suivant. Le plan d'amortissement de l'actif déprécié est, en conséquence, révisé de façon prospective.

Rappelons que la valeur actuelle à la clôture est la plus élevée entre la valeur vénale (prix obtenu lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché nette des coûts de sortie) et la valeur d'usage (calculée en fonction des flux de trésorerie attendus).

En conséquence, à compter de N+5, les annuités seront calculées sur la nouvelle base amortissable de 300 K€, soit une annuité de 60 K€ (300 K€ à répartir sur les 5 ans d'utilisation restant à courir).

Le tableau d'amortissement se présentera ainsi après la modification du plan à compter de N+5 :

Plan d'amortissement révisé						
Année	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciation	Valeur nette comptable
N	1000	100	100			900
N+1	1000	100	200			800
N+2	1000	100	300			700
N+3	1000	100	400			600
N+4	1000	100	500	300	200	300
N+5	300	60	560			240
N+6	300	60	620			180
N+7	300	60	680			120
N+8	300	60	740			60
N+9	300	60	800			0

En conséquence de ce changement d'estimation, la dépréciation de 200 K€ est comptabilisée en N+4 au débit du compte 6816 " Dotations pour dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles " par le crédit du compte 291 " Dépréciations des immobilisations corporelles ".

Par ailleurs, les annuités d'amortissement révisées de 60 K€ sont dotées, pour l'exercice N+5 et les exercices ultérieurs, en débitant le même compte 68112 " Dotations aux amortissements sur immobilisations – Immobilisations corporelles " par le crédit du compte 28154 " Amortissements des immobilisations corporelles - Matériel ".

ANNEXE 3 : ILLUSTRATIONS – CORRECTIONS D'ERREURS***d) Exemple 1***

En N, il est relevé qu'un matériel acquis le 01/04/N-1 pour 200 K€, amortissable sur 10 ans a été comptabilisé par erreur en charge dans le compte de résultat de N-1. Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt. La charge a été décaissée en N-1⁵⁵.

Il convient de retraiter la situation nette à l'ouverture de l'exercice N pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, le bilan de l'exercice N-1 est retraité du coût d'acquisition de ce matériel et du cumul des amortissements qui auraient dû être comptabilisés. Le résultat de l'exercice N- 1 est corrigé de manière extra comptable du montant de l'amortissement N-1 et du montant de la charge enregistrée à tort.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

⁵⁵ Dans l'hypothèse où la charge n'est pas encore décaissée, il convient de débiter le compte 401 " Fournisseurs " par le crédit du compte 404 " Fournisseurs d'immobilisations ".

	11x Report à nouveau		2154 - Matériel		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N										
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :										
Inscription au débit du compte 2154 de l'immobilisation corporelle, comptabilisée à tort en charges en N-1, avec pour contrepartie le crédit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur)".		200	200							
Constatation de l'amortissement N-1 du bien : 200 K€ / 10 ans x 90/360 (acquisition et mise en service du bien le 1/4/N-1), avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	5					5				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N										
Amortissement N du bien : 200 K€ / 10 ans						20	20			
Impact dans le compte de résultat N							20		20	
Solde bilan fin N		195	200			25				

e) Exemple 2

En N, il est relevé qu'un matériel a été acquis pour 600 K€ le 15/06/N-3 (mise en service le 01/07/N-3) et qu'il n'a pas été amorti en N-3, N-2 et N-1 (durée d'utilisation estimée à 5 ans). Cette erreur ne concerne pas une activité assujettie à l'impôt.

Il convient de :

- calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-3, N-2 et N-1 ;
- retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N.

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté, soit N-1, pour tenir compte de l'incidence des amortissements omis depuis N-3. Le résultat de l'exercice N-1 est corrigé du montant de l'amortissement N-1.

Les schémas comptables relatif à l'exercice N sont présentés ci-après :

	11x Report à nouveau		28154 - Amortissements matériel		6811254 - Dotations aux amortissements sur immobilisations corporelles - matériel		12 Résultat	
	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N								
Modification du bilan à l'ouverture de l'exercice N suite à la correction d'erreur :								
Comptabilisation des amortissements omis N-3, N-2 et N-1 relatifs au matériel (mis en service le 01/07/N-3) : 600 K€ / 10 ans x 2,5 ans, avec pour contrepartie le compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)"	150			150				
Enregistrement des flux liés à l'exercice N								
Amortissement N du bien : 600 K€ / 10 ans				60	60			
Impact dans le compte de résultat N					60		60	
Soldes bilan fin N	150			210				

Fascicule n° 17 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS (CF. NORME 17)

La norme privilégie le caractère symbolique d'un bien historique et culturel, ce qui justifie un traitement comptable distinct de celui des autres immobilisations corporelles. Ce caractère symbolique de la valeur d'un bien historique et culturel se traduit, dès lors qu'il est réputé incessible, par l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur forfaitaire ou symbolique qualifiée de non révisable, une fois la comptabilisation initiale effectuée.

Le présent fascicule décrit les dispositions permettant la comptabilisation des biens historiques et culturels dans les organismes.

SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

SOUS-SECTION 1 : DEFINITION D'UN BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL

Au sens du référentiel, un bien historique et culturel, mobilier ou immobilier, se définit comme une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme, et qui relève de l'une des catégories juridiques énumérées de façon limitative au paragraphe 1.3 de la présente instruction.

Un bien historique et culturel est donc un actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice, et ayant une valeur économique positive pour l'organisme.

Cette valeur économique repose à titre principal sur le potentiel de service culturel attendu de l'utilisation du bien.

SOUS-SECTION 2 : CONTRÔLE DU BIEN HISTORIQUE ET CULTUREL

Sont inscrits au bilan de l'organisme les biens historiques et culturels qu'il contrôle.

Le contrôle, qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage), se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'organisme supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

SOUS-SECTION 3 : REGIMES JURIDIQUES DE REFERENCE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les biens historiques et culturels sont définis selon une liste limitative, renvoyant elle-même aux classements faits par le ministère chargé de la culture. Ainsi, la qualification de bien historique et culturel ne s'effectue pas en référence à une définition normative, mais se fonde sur le fait que le bien considéré est recensé par des textes législatifs et réglementaires qui établissent des régimes juridiques particuliers et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d'inscription.

A. Biens historiques et culturels immobiliers

Les biens historiques et culturels immobiliers entrant dans le champ d'application de la présente instruction sont définis, par référence au code du patrimoine, comme étant :

- les monuments historiques classés ou inscrits (articles L. 621-1 et L. 621-25 du code du patrimoine) ;
- les monuments naturels inscrits et sites classés ou inscrits (article L. 630-1 du code du patrimoine – articles L. 341-1 et L. 342-2 du code de l'environnement) ;
- les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

B. Biens historiques et culturels mobiliers

La définition des biens historiques et culturels mobiliers auxquels s'applique la présente instruction repose sur les articles L. 112-11 du code du patrimoine et L. 2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques.

Sont ainsi considérés comme des biens historiques et culturels mobiliers :

- les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
 - classés monuments historiques (articles L. 622-1 et L. 622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
 - considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.
- les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
 - soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
 - soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;
- un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- les archives publiques au sens de l'article L. 211-4 du code du patrimoine ;
- les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- les objets mobiliers, autres que les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs mentionnées supra, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- les collections des musées ;
- les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le Centre reçoit la garde ;
- les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;
- les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

SOUS-SECTION 1 : MODALITES D'EVALUATION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE

A. Détermination de la valeur d'entrée

I. Principe général

Les modalités de détermination de la valeur initiale d'un bien historique et culturel diffèrent selon la situation dans laquelle se trouve le bien historique et culturel au moment de la date d'application de ce référentiel.

Ainsi, les trois situations suivantes sont distinguées :

- le bien historique et culturel entre dans le patrimoine de l'organisme postérieurement à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel est contrôlé par l'organisme, mais n'a pas été comptabilisé ;
- à la date d'entrée en vigueur du présent référentiel normatif, le bien historique et culturel fait partie du patrimoine de l'entité et est déjà comptabilisé en tout ou partie.

a) Entrée du bien historique et culturel dans le patrimoine de l'organisme après la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif.

Deux cas doivent être distingués, selon que le bien historique et culturel est acquis à titre onéreux ou reçu à titre gratuit.

- **Bien historique et culturel acquis à titre onéreux :**

A partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel normatif, un bien historique et culturel acquis à titre onéreux est évalué au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement, ainsi que de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre le bien en état de fonctionnement en vue de l'utilisation prévue par l'organisme⁵⁶.

- **Bien historique et culturel reçu à titre gratuit :**

A partir de la date d'application des dispositions du présent référentiel, un bien historique et culturel reçu à titre gratuit est évalué, lors de la comptabilisation initiale, à la valeur à dire d'expert⁵⁷. 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.

⁵⁶ La notion de coût directement attribuable est précisée dans le fascicule immobilisations corporelle de l'instruction comptable commune.

⁵⁷ La valeur à dire d'expert peut résulter d'une évaluation effectuée par France Domaine, un conservateur de musée ou un expert agréé.

a) Transfert à titre gratuit d'un bien historique et culturel entre entités du secteur public.

Le transfert d'un actif corporel entre entités du secteur public est une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit conférant à l'entité « receveuse » la jouissance de l'actif avec les droits et obligations qui s'y rattachent. L'entité « transférante » conserve la propriété juridique de l'actif corporel transféré, mais en perd le contrôle. De ce fait le bien est enregistré au bilan de l'entité « receveuse », et corrélativement est sorti du bilan de l'entité « transférante ».

- Lorsqu'un bien historique et culturel est transféré entre deux organismes publics ou entre un organisme public et une autre entité du secteur public (État, collectivité territoriale, ...), et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée du bien historique et culturel ;
- lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ».

Dans le cas où le bien faisait déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisé, il est comptabilisé à l'euro symbolique dans les comptes de l'organisme bénéficiaire du transfert, conformément aux dispositions énoncées au § A. I. b) de la sous-section 1 de la section 2 du présent fascicule.

b) Adjonction attachée à un bien historique et culturel

Deux situations sont à distinguer :

1) Si l'adjonction remplit les trois critères définissant un bien historique et culturel, à savoir une immobilisation corporelle, contrôlée par l'organisme et à laquelle s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative à la sous-section 3 de la section 1 de la présente instruction, son évaluation initiale suit les modalités relatives aux biens historiques et culturels et s'effectue conformément aux dispositions énoncées au § A. de la sous-section 1 de la section 2 :

- si l'adjonction résulte d'une acquisition à titre onéreux, elle est évaluée au coût d'acquisition lors de la comptabilisation initiale ;
- si l'adjonction est reçue à titre gratuit, l'évaluation initiale correspond à la valeur à dire d'expert ;
- si l'adjonction résulte d'un transfert à titre gratuit par une autre entité du secteur public (État, organisme, collectivité territoriale, ...), sa valeur d'entrée correspond à la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » ou, en l'absence d'une telle valeur, à l'euro symbolique.

2) Dans le cas contraire où l'adjonction attachée à un bien historique et culturel ne constitue pas elle-même un bien historique et culturel au sens du présent fascicule, cette adjonction suit le régime des dépenses ultérieures (cf. infra).

c) Actifs ou ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels

Lorsqu'un actif immobilier, qui peut se présenter sous la forme d'un ensemble immobilier ne constituant pas un bien historique et culturel au sens du présent référentiel, comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés à la sous-section 3 de la section 1 supra, l'actif ou l'ensemble immobilier suit dans sa totalité les dispositions applicables aux immobilisations corporelles définies dans la norme 6 du recueil des normes.

B. Modalités de comptabilisation initiale

Lors de la comptabilisation initiale, les biens historiques et culturels sont inscrits pour leur valeur initiale, telle que définie à la sous-section 1 de la section 2, au compte 217 « Biens historiques et culturels ».

Ce compte est subdivisé en fonction de la nature du bien historique et culturel :

- 2171 – Biens historiques et culturels immobiliers :

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels immobiliers définis au § A. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les monuments historiques classés ou inscrits ou encore les monuments naturels inscrits au sens du code du patrimoine.

- 2172 – Biens historiques et culturels mobiliers :

Ce sous-compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels mobiliers définis au § B. de la sous-section 3 de la section 1 du fascicule, tels que, par exemple, les collections des musées, les œuvres et objets d'art, les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques, les archives historiques, au sens du code du patrimoine ou du code général de la propriété des personnes publiques.

Les montants relatifs à des biens historiques et culturels déjà comptabilisés en tout ou partie dans d'autres subdivisions du compte 21 à la date d'entrée en vigueur des dispositions du présent fascicule, doivent être reclassés dans les subdivisions adéquates 2171 ou 2172.

Une attention particulière doit être portée aux montants inscrits dans le compte 216 « Collections », afin d'identifier les collections entrant dans l'un des régimes juridiques de référence des biens historiques et culturels mobiliers. Sont donc maintenues au compte 216 les collections de documentation et les collections littéraires, scientifiques et artistiques ne constituant pas des biens historiques et culturels selon les critères énoncés supra.

Dans le cas où ces biens historiques et culturels ont fait l'objet d'amortissements dans le passé, les montants à reclasser correspondent à la valeur nette comptable de ces biens qui devient la valeur d'entrée conformément aux dispositions énoncées au § A. I. c) de la sous-section 1 de la section 2 de cette instruction.

Technique comptable

Acquisitions de biens historiques et culturels à titre onéreux

Débit 217x. Biens historiques et culturels

Crédit 4084. Factures non parvenues - Fournisseurs immobilisations

Réception de la facture

Débit 4084. Factures non parvenues - Fournisseurs immobilisations

Crédit 404. Fournisseurs immobilisations

Palement du fournisseur

Débit 404. Fournisseurs immobilisations

Crédit compte de classe 5

Les modalités de comptabilisation des mises à disposition ou des remises en pleine propriété à un organisme, de la part de l'État ou d'un autre organisme, de biens historiques et culturels relèvent du fascicule relatif au financement externe de l'actif.

SOUS-SECTION 2 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

A. Principe général

Le potentiel de service d'un bien historique et culturel correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs.

Aussi, la valeur d'usage de ce bien repose davantage sur des critères qualitatifs que quantitatifs et ne peut donc s'apprécier à partir des seuls flux futurs de trésorerie, ni même selon un potentiel de service attendu qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie.

De même, la valeur vénale d'un bien historique et culturel ne peut pas toujours être estimée de manière fiable et n'a pas de pertinence au regard de la nature incessible de ces biens.

En conséquence, les conditions ne sont pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale. Les valeurs d'entrée sont figées et ne peuvent pas être réévaluées, amorties ou dépréciées à la date de clôture.

B. Évaluation à la date de clôture

A la date de clôture, un bien historique et culturel est évalué dans les comptes de l'entité pour le même montant que lors de sa comptabilisation initiale.

Compte tenu de l'intangibilité de leur valeur symbolique et de l'impossibilité de leur attribuer une durée de vie, les biens historiques et culturels ne sont ni amortis, ni dépréciés.

S'agissant des biens historiques et culturels déjà comptabilisés ayant fait l'objet d'amortissements et/ou de dépréciations dans le passé, ces amortissements et dépréciations ne sont pas retraités. L'amortissement de ces biens cesse dans la mesure où leur valeur nette comptable, telle qu'elle ressort à la date d'application des dispositions du présent fascicule, est considéré comme leur nouvelle valeur symbolique (Cf. § A. I. c. de la sous-section 1 de la section 2).

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

SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES RELATIVES AUX BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

SOUS-SECTION 1 : DEFINITION DES DEPENSES ULTERIEURES PORTANT SUR DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les dépenses ultérieures relatives aux biens historiques et culturels correspondent principalement aux travaux de restauration et de rénovation réalisés sur ces biens.

SOUS-SECTION 2 : MODALITES DE COMPTABILISATION INITIALE DES DEPENSES ULTERIEURES

Les dépenses ultérieures sont distinguées du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ainsi, elles font l'objet d'une comptabilisation initiale sur une ligne dédiée dans les comptes de l'organisme, selon des modalités distinctes de celles applicables au bien historique et culturel concerné.

Les modalités de comptabilisation de ces dépenses ultérieures diffèrent selon que ces dernières relèvent de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

A. Dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction

Les dépenses ultérieures relevant de travaux de reconstruction sont comptabilisées en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien historique et culturel sur lequel elles portent.

Ces dépenses sont inscrites au débit de la subdivision du compte 21 correspondant à leur nature.

Ces dispositions conduisent, pour les biens historiques et culturels évalués à l'euro symbolique, à comptabiliser des dépenses ultérieures pour un montant supérieur à la valeur comptable du bien. Elles ne conduisent pas à réévaluer la comptabilisation du bien historique et culturel sous-jacent. Les dépenses ultérieures immobilisées sont amorties en fonction de leur durée de vie et dépréciées le cas échéant.

B. Dépenses ultérieures assimilées à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions

Sont visées les dépenses de gros entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement du bien historique et culturel et d'y apporter un entretien, sans prolonger la durée de vie au-delà celle prévue initialement⁵⁸. 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 révisions⁵⁹ ;
- soit dès l'origine comme un composant distinct du bien historique et culturel sous-jacent (composant dit de la 2^e catégorie) si aucune provision pour gros entretiens ou grandes révisions n'a été constatée.

C. Dépenses ultérieures correspondant à de l'entretien courant

Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

⁵⁸ 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.

⁵⁹ 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'égoutage.

SOUS-SECTION 3 : MODALITES D'EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE DES DEPENSES ULTERIEURES IMMOBILISABLES

A la date de clôture, les dépenses ultérieures immobilisables, c'est-à-dire celles visées au § A. de la sous-section 2 de la section 3 et les composants visés au § B. de la sous-section 2 de la section 3, font l'objet d'un amortissement sur leur durée de vie lorsque celle-ci peut être estimée et, le cas échéant, de dépréciations.

A. Amortissement des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures immobilisées se voient appliquer un plan d'amortissement propre, en fonction de leur durée d'utilisation, de façon distincte du traitement applicable au bien historique et culturel sous-jacent qui n'est pas amorti.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée en charges, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) peuvent être rendues nécessaires par une modification significative :

- de l'utilisation de l'actif correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées ;
- de la nature de cet actif ;
- suite à une dépréciation.

Dans ce cas, les dispositions énoncées par la norme 6 du recueil des normes s'appliquent.

Technique comptable

Amortissement des dépenses ultérieures

Débit 6811. Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2817x. Amortissements des biens historiques et culturels

B. Dépréciation des dépenses ultérieures

Les modalités de dépréciation des dépenses ultérieures afférentes aux biens historiques et culturels suivent les dispositions énoncées dans la norme 6 du recueil des normes.

Technique comptable

Dotations des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 6816. Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Crédit 2917x. Dépréciations des biens historiques et culturels

Reprises des dépréciations des dépenses ultérieures

Débit 2917x. Dépréciations des biens historiques et culturels

Crédit 7816. Reprises des dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

SECTION 4 : MODALITES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...) est sorti du bilan lorsque l'organisme n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Ainsi, la sortie du bilan peut résulter d'une cession, d'un transfert, ou d'une mise au rebut. Au-delà des précisions apportées dans le présent paragraphe, le traitement comptable de ces sorties, incluant les dépenses ultérieures immobilisables associées, suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues par le fascicule déclinant la norme 6.

Pour les biens historiques et culturels entrés officiellement dans un processus de cession à la clôture de l'exercice au cours duquel les biens deviennent juridiquement cessibles, une information relative aux procédures engagées et à la valeur vénale globale estimée des biens concernés est donnée en annexe. Si l'aliénation de biens est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.

Technique comptable

Cession du bien historique et culturel à titre onéreux

Débit 462. Créances sur cessions d'immobilisations.

Crédit 756. Produits des cessions d'éléments d'actif.

Sortie du bilan du bien historique et culturel et des éventuelles dépenses ultérieures immobilisées associées, après reprise le cas échéant des amortissements et dépréciations de ces dernières

Débit 656 Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés.

Crédit 217x. Biens historiques et culturels

SECTION 5 : INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Les informations à mentionner dans l'annexe des comptes sont présentées au sein du fascicule dédié aux états financiers de la norme 1.

Fascicule n° 19 : MODALITES DE COMPTABILISATION DES CONTRATS A LONG TERME (CF. NORME 19)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 19 « Les contrats à long terme ».

Les contrats à long terme correspondent à des opérations avec contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, et répondant à un certain nombre de critères, dont celui de la durée, généralement longue. Ces opérations sont comptabilisées selon la méthode à l'avancement.

Les contrats à long terme doivent être distingués des autres catégories d'opérations pluriannuelles que sont : - les subventions, constituées par des financements reçus par des organismes publics dans le cadre d'opérations pluriannuelles sans contrepartie directe ;

- les opérations pluriannuelles avec contrepartie directe et non assimilables à des contrats à long terme car ne répondant pas aux critères requis.

Ce fascicule s'organise de manière différente des autres fascicules qui, pour la plupart, commentent les comptes de chaque norme de manière croissante. Afin de présenter les spécificités de ces contrats et leurs modalités de traitement comptable, la présentation suivante a été adoptée :

- la définition des contrats à long terme est exposée en section 1 ;
- le traitement comptable des contrats à long terme est développé en section 2 ;
- l'annexe est consacrée aux exemples d'application de la méthode à l'avancement :
 - A) Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire
 - B) Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire
 - C) Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine
 - D) Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

SECTION 1 : DEFINITION DES CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont des opérations qui s'inscrivent dans le cadre de projets uniques ayant fait l'objet d'une négociation spécifique.

Ces opérations ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, donnant lieu à la production d'un livrable portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Le droit de l'organisme public à percevoir les revenus contractuels est conditionné à l'exécution intégrale du projet et à la validation finale de sa conformité technique globale par le financeur.

Exemples : Contrats d'ingénierie, opérations d'aménagement foncier, contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de services⁶⁰ 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.

⁶⁰ Dans le cadre d'un contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service : le ou les partenaire(s) financeur(s) confie(nt) à l'organisme public la réalisation d'une prestation de recherche, du fait de compétences reconnues et selon une méthodologie éprouvée. Les résultats attendus sont de nature bien identifiée (paramètres à mesurer connus) et peuvent donner lieu à des éléments techniques nouveaux pour le partenaire. Le contrat de recherche assimilé à un contrat de prestation de service se distingue du contrat de recherche de subventionnement, relevant des dispositions de l'instruction relative aux subventions reçues du 20 novembre 2013.

- 4) **Ensemble de biens ou de services complexes** : vise les biens et services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation s'inscrivent, de manière indissociable, dans un même projet. A ce titre, relèvent d'un même contrat les différents contrats négociés globalement, et exécutés de manière simultanée ou successive, qui s'inscrivent dans le cadre d'un projet unique. *A contrario*, lorsqu'un contrat porte sur la réalisation de plusieurs biens et services, que la réalisation de chacun de ces biens ou services pris individuellement a donné lieu à une négociation distincte et que le résultat attaché à chacun de ces biens et services peut être identifié, chacun de ces biens et services doit être traité dans le cadre d'un contrat distinct, qui ne peut donc être qualifié de contrat à long terme.
- 5) **Conformité du travail exécuté** : la réalisation du contrat repose sur un accord préalable fixant notamment la nature du bien ou du service à réaliser et la rémunération à laquelle il sera échangé.

SECTION 2 : TRAITEMENT COMPTABLE APPLICABLE AUX CONTRATS A LONG TERME

Les contrats à long terme sont comptabilisés selon la méthode à l'avancement : les produits et le résultat sont constatés progressivement au fur et à mesure de l'exécution du contrat et ce, que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Cette méthode nécessite d'être en mesure de pouvoir effectuer un certain nombre de prévisions quant au résultat attendu du contrat à son échéance, ce qui implique de disposer des outils appropriés et notamment d'une comptabilité analytique.

SOUS-SECTION 1 : CONDITIONS REQUISES POUR L'UTILISATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

La méthode à l'avancement consiste à comptabiliser les produits afférents aux contrats et leur résultat au fur et à mesure de l'avancement de l'exécution des contrats.

Aussi, l'utilisation de cette méthode est-elle subordonnée aux conditions suivantes, énoncées par l'article L. 123-21 du Code de commerce :

- réalisation d'un inventaire ;
- acceptation par le co-contractant des travaux exécutés ;
- existence de documents comptables prévisionnels.

A. L'inventaire des produits et charges relatifs au contrat à long terme

Le résultat à terminaison, qui correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat, est déterminé en prenant en compte les éléments suivants :

les produits du contrat à long terme qui comprennent :

les produits initialement fixés par le contrat, y compris les révisions de prix (produits facturés au tiers constituant le chiffre d'affaires de l'organisme) ;

les produits issus des changements dans les conditions d'exécution du contrat approuvés par le demandeur ;

les réclamations acceptées par le demandeur ;

les primes incitatives (liées par exemple à l'achèvement anticipé du contrat) dès lors que, d'une part, les niveaux de performance ont été atteints ou qu'il est raisonnablement certain qu'ils le seront, et que, d'autre part, il est possible d'évaluer de façon fiable le montant de ces primes.

les coûts du contrat à long terme qui comprennent :

les coûts directement imputables au contrat (main d'œuvre, notamment du personnel permanent et non-permanent, sous-traitance, matériaux, amortissements du matériel utilisé pour le contrat, impôts et taxes, frais de commercialisation, location des équipements, honoraires, ...) ;

les coûts indirects rattachables au contrat (assurances contractées spécifiquement dans le cadre du contrat, conception et assistance technique, frais généraux d'exécution des contrats, ...). Les coûts indirects à prendre en compte sont ceux pouvant être raisonnablement rattachés au contrat, c'est-à-dire ceux nécessaires à la réalisation du contrat, directement attribuables au contrat et qu'il n'est pas possible d'affecter au coût du contrat sans calcul intermédiaire⁶¹ ;

les provisions pour risques et aléas correspondant aux dépassements des charges directement prévisibles que l'expérience de l'entité, notamment statistique, rend probables.

L'évaluation des coûts du projet nécessite d'intégrer les frais de personnel et plus particulièrement, pour les contrats de recherche assimilés à des contrats de prestation de service, le coût des temps consacrés par les chercheurs à leur activité.

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de 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.

⁶¹ 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.

Il peut s'agir notamment des frais généraux et administratifs qui ne sont pas directement attribuables au contrat, sauf s'ils se rapportent à une structure administrative dédiée à 100 % à la réalisation du contrat. De même, les coûts relatifs à l'abonnement au réseau d'énergie, aux assurances (exploitation, incendie,...), aux dépenses générales d'entretien des bâtiments, etc, peuvent constituer des coûts indirects non rattachables au contrat.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Produits à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2016.

Spécificité des Établissements publics d'aménagement (EPA) : Coûts à inclure pour calculer la marge prévisionnelle des opérations d'aménagement ou « affaires »

Ce paragraphe sera complété en 2016.

B. L'acceptation du contrat

L'organisme public dispose d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation du contrat qui ne reposent pas nécessairement sur un accord formel. Cette acceptation peut notamment faire référence aux usages professionnels.

C. L'existence de documents comptables prévisionnels

L'utilisation de la méthode à l'avancement nécessite un suivi, par contrat, des produits et coûts imputables à chaque contrat, issu de la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, l'existence d'outils permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations initiales de budget et de résultat du contrat est capitale.

SOUS-SECTION 2 : L'APPLICATION DE LA MÉTHODE À L'AVANCEMENT

Deux applications différentes de cette méthode sont envisageables selon que l'organisme public est, ou non, en mesure d'estimer de manière fiable le résultat à terminaison.

A. Premier cas : l'organisme public est en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement du contrat à la date de clôture des comptes. Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Le résultat à terminaison correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat. Un déficit attendu sur un contrat à long terme doit être immédiatement comptabilisé en charges.

1) Détermination de la capacité à évaluer de manière fiable

Dans ce cas, le chiffre d'affaires est comptabilisé et le résultat constaté au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Cette dérogation au principe de prudence est conditionnée à la possibilité d'une évaluation fiable.

La capacité à évaluer le résultat à terminaison de manière fiable requiert la réunion des trois conditions cumulatives suivantes :

- l'évaluation du montant total prévisionnel des produits du contrat ;
- l'évaluation du montant total prévisionnel des coûts imputables au contrat ;
- l'existence d'outils de gestion, de comptabilité analytique et de contrôle interne permettant de déterminer avec une fiabilité suffisante le pourcentage d'avancement et de réviser les estimations de charges et de produits.

Aussi, les produits et charges relatifs au contrat doivent-ils être clairement identifiés afin de déterminer le résultat à terminaison de l'opération.

En raison de la nature même des opérations entrant dans le cadre des contrats à long terme, la détermination des charges et des produits prévisionnels, et par conséquent du résultat à terminaison, repose sur la formulation d'hypothèses par l'organisme public. Pour autant, ce dernier doit être en mesure de justifier que ces hypothèses permettent d'aboutir à une évaluation fiable.

Le résultat rattachable à chaque exercice est déterminé en appliquant le pourcentage d'avancement au résultat à terminaison.

2) Détermination du pourcentage d'avancement

Les organismes publics utilisent la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux, ou services, exécutés et acceptés par rapport au volume total prévu au contrat. Le pourcentage d'avancement ne peut pas être mesuré à partir des seuls éléments juridiques (réceptions partielles, transferts de propriété, etc.) et/ou financiers (facturations partielles, avances, acomptes, etc.) issus du contrat, ces derniers ne reflétant pas nécessairement l'avancement précis des travaux.

Dans la pratique, ce pourcentage peut être déterminé, par exemple, par :

- le rapport entre le coût des travaux ou services exécutés et acceptés à la date de clôture de l'exercice et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat ;
- des études ou des mesures physiques permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés par rapport au volume total des travaux ou services prévus au contrat.

3) Modalités de comptabilisation

Deux étapes de comptabilisation doivent être respectées :

♦ En cours d'exercice :

- toutes les charges ayant concouru à l'exécution du contrat sont enregistrées dans les comptes appropriés : achats de matières premières, frais de personnel, etc.
- tous les produits contractuels rattachables à l'opération et qui sont effectivement acquis sur l'exercice sont comptabilisés au résultat.

♦ À la clôture de l'exercice :

- les éventuelles charges ne correspondant pas à l'avancement et rattachables à une activité future (ex : achats livrés non consommés) sont comptabilisées en stocks (en-cours de production de biens ou de services) ou charges constatées d'avance.
- parallèlement, les produits doivent être régularisés à la hausse ou à la baisse par une écriture de produit à recevoir ou produit constaté d'avance. Cette régularisation permet de traduire au résultat de chaque exercice l'état d'avancement du contrat en lui affectant les produits déterminés en fonction du pourcentage d'avancement.

Exemple d'un contrat anticipé bénéficiaire (cf. annexe 1A - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

Exemple d'un contrat bénéficiaire pour lequel les coûts évoluent à la hausse, impliquant une révision du taux d'avancement (cf. annexe 1D - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

4) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels la perte est évaluée de façon fiable

Dans le cadre de la méthode à l'avancement, la perte inhérente à un contrat déficitaire est prise en compte annuellement lors de la constatation du chiffre d'affaires selon le pourcentage d'avancement.

En effet, le résultat comptabilisé prend en compte une perte correspondant à l'avancement du projet.

En outre, dès lors que le résultat à terminaison estimé est négatif, la différence entre la perte totale estimée initialement et la perte constatée réellement au cours de l'exercice, fait l'objet d'une provision pour risques. Cette provision sera reprise annuellement pour le montant des pertes réellement comptabilisées au cours de l'exercice.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif en comptes de stocks (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le tiers), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation de stocks.

Exemple de contrat anticipé déficitaire (cf. annexe 1B - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

B. Deuxième cas : l'organisme public n'est pas en mesure d'évaluer le résultat à terminaison de manière fiable

1) Modalités de comptabilisation

En cas d'incertitudes empêchant d'estimer de façon fiable le résultat à terminaison, le principe de prudence conduit à ne constater aucun bénéfice.

Les charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice sont alors compensées par l'enregistrement de produits limité au montant de celles-ci.

Exemple de contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine (cf. annexe 1C - abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA).

2) Cas particulier des contrats déficitaires pour lesquels il est difficile, voire impossible, d'évaluer la perte de manière fiable

En présence de plusieurs hypothèses de calcul, la perte provisionnée est celle qui est la plus probable ou, à défaut, la plus faible. Dans le cas du provisionnement de la perte la plus probable, une information doit être portée en annexe, notamment sur l'option retenue et sa justification (risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible).

La perte qui ne peut être estimée de façon raisonnable ne donne lieu à aucune provision mais à une information dans l'annexe.

C. Synthèse des modalités de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cas où le résultat à terminaison est déterminable de façon fiable		Cas où le résultat à terminaison n'est pas déterminable de façon fiable		
Et est bénéficiaire	Et correspond à une perte	Et constitue un bénéfice probable	Et correspond à une perte estimable de façon raisonnable	Et correspond à une perte non estimable de façon raisonnable (cas exceptionnel)
Résultat à l'avancement = Résultat à terminaison x % avancement	Provision sous déduction de la perte à l'avancement déjà constatée	Aucun profit dégagé : produits limités au montant des charges	Provision à hauteur de la perte la plus probable ou à défaut de la plus faible avec mention du risque additionnel en annexe	Aucune provision, mais mention en annexe de l'existence et de la nature de l'incertitude

D. Changements de situation

En raison de la durée relativement longue de réalisation des contrats à long terme, la situation initiale constatée en début de contrat peut évoluer comme suit :

- l'organisme public peut, dans un premier temps, ne pas être en capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison puis être en mesure de le faire ;
- l'organisme public peut avoir la capacité d'évaluer de manière fiable le résultat à terminaison pendant une période puis perdre cette capacité.

Dans ces deux cas, l'organisme adapte la méthode de constatation du résultat du contrat à la nouvelle situation et comptabilise l'effet cumulé depuis l'origine dans l'exercice de modification.

Par ailleurs, l'organisme public peut avoir à modifier l'estimation du résultat à terminaison en cours d'exécution du contrat.

S'agissant d'un changement d'estimations comptables, la norme n° 14 relative aux « changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » précise que les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du résultat de l'exercice au cours duquel la nouvelle situation est apparue. Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs, la modification ne peut être que prospective.

ANNEXE : MÉTHODE A L'AVANCEMENT - ILLUSTRATIONS

A) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT BÉNÉFICIAIRE⁶²

Un organisme public doit fournir une prestation de service, spécifique pour une entreprise Y.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison.

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation 1 000 000

Coût de revient estimé.....900 000

Résultat estimé 100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000), N+1 (350 000) et N+2 (250 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
705	Études		400 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....391 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 391 500)

= résultat réel.....8 500

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (391 500 / 900 000)

= pourcentage d'avancement en N.....43,5%

⁶² Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 43,5%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....43 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (43 500 – 8 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....35 000

418	Clients - ordre de recettes à établir	35 000	
705	Études		35 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	435 000
Résultat	43 500 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 35 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....350 000

411	Clients	350 000	
705	Études		350 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....342 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (350 000 - 342 000)

= résultat réel N+1.....8 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement :

Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé ((391 500+342 000) / 900000)

= pourcentage d'avancement en N+1.....81,5%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

(Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N

(100 000 X 81,5%) – 43 500

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....38 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 8 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....30 000

418	Clients – factures à établir	30 000	
705	Études		30 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	342 000	Production vendue	380 000 ⁽³⁾
Résultat	38 000 ⁽⁴⁾		

(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 350 000 + 30 000.

(4) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ Le 1^{er} novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+2.....250 000

411	Clients	250 000	
705	Études		250 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>		

➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :

Coûts des travaux exécutés en N+2.....176 500

Le coût total des travaux exécutés dépasse le montant prévu (910 000 au lieu de 900 000)

2) Calcul du résultat réel N+2 :

Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (250 000 - 176 500)

Résultat réel N+2.....73 500

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1

((1 000 000 – 910 000) – 43 500 – 38 000)

= résultat à l'avancement de l'année N+2.....8 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (8 500 – 73 500)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 65 000⁽⁵⁾

(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (35 000 + 30 000 – 65 000).

705	Études	65 000	
418	Clients – factures à établir		65 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	176 500	Production vendue	185 000 ⁽⁶⁾
Résultat	8 500 ⁽⁷⁾		

(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 250 000 – 65 000.

(7) Correspond au résultat à l'avancement.

Exemple d'un contrat à l'avancement bénéficiaire

prix de revient 1000
coût estimé 900
résultat estimé 100

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	400	400					400					400		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					391,5	391,5		391,5	391,5					
Détermination du pourcentage d'avancement à 43,5% (391/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*43,5%) : 43,5														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			35									35		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	soldé		SD		soldé				391,5			435		43,5
Reprise bilan d'entrée N+1			35											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	350	350					350					350		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					342	342		342	342					
Détermination du pourcentage d'avancement à 81,5% (391+342/900)														
Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*81,5%) : 38														
Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			30									30		
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé		SD		soldé				342			380		38
Reprise bilan d'entrée N+2			65											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					176,5	176,5		176,5	176,5					
Dernier versement prévu au contrat	250	250					250					250		
Coût total des travaux exécutés : 910														
Résultat définitif à l'avancement calculé : (1000-910)-43,5-38 = 8,5														
Ajustement du chiffre d'affaire				65								65		
résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2	soldé		soldé		soldé		1000	910	176,5			185		8,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									910			1000		90

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement

Observations :

➤ Cette méthode d'enregistrement des contrats à long terme a permis d'étaler la constatation du chiffre d'affaires et du résultat relatifs à ce contrat sur chacun des exercices de réalisation.

➤ Dans l'exemple présenté ci-dessus, le compte 7134 « Variation des en cours de production de services » n'a pas été mouvementé dans la mesure où, par hypothèse, l'ensemble des travaux réalisés a fait l'objet d'une acceptation par le cocontractant. La même hypothèse a été retenue pour les cas 1.2 et 1.3 développés ci-après. En effet, dans le cas où tous les travaux sont acceptés, le compte 7134 sera toujours soldé à la clôture de chaque exercice et n'a pas d'impact sur la formation du résultat.

L'utilisation d'un compte de stocks dans le cadre de la méthode à l'avancement ne se justifie donc que lorsqu'une partie des travaux réalisés n'est pas acceptée par le cocontractant. Dans ce cas, les coûts non acceptés sont stockés au débit du compte 34 « En-cours de production de services » par le crédit du compte 7134. Il convient de contrepasser cette écriture à la clôture de l'exercice suivant.

Si l'on reprend les écritures relatives à l'exercice N du cas 1.1 en supposant que sur les 391 500 € de travaux réalisés en N, 49 500 € ne sont pas acceptés par le cocontractant :

1) Coûts des travaux exécutés en N.....391 500
 Dont travaux non approuvés.....49 500

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés et acceptés en N (400 000 – 342 000)
 = résultat réel.....58 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés et acceptés en N / coût de revient estimé (342 000 / 900 000)
 = pourcentage d'avancement en N.....38%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 38%)
 = résultat à l'avancement de l'année N.....38 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (38 000 – 58 000)
 = ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....- 20 000

705	Études	20 000	
418	Clients – factures à établir		20 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

6) Constatation en stocks des travaux non acceptés à hauteur de 49 500 €

34	En-cours de production de services	49 500	
7134	Études		49 500
	<i>Stockage des travaux non approuvés</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	391 500	Production vendue ⁽¹⁾	380 000
Résultat bénéficiaire		Production stockée ⁽²⁾	49 500
	38 000 ⁽³⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 - 20 000.

(2) Correspond au montant des travaux non acceptés

(3) Correspond au résultat à l'avancement de N.

B) EXEMPLE D'UN CONTRAT À L'AVANCEMENT DÉFICITAIRE⁶³

Dans le cadre d'un contrat, un organisme public anticipe cette fois un résultat à terminaison déficitaire.

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+1.

L'organisme public dispose d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison :

➤ Le 10 septembre N : signature du contrat.

Prix de vente de la prestation900 000

Coût de revient estimé.....1 000 000

Résultat estimé-100 000

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné en N (400 000) et N+1 (500 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N : premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....400 000

411	Clients	400 000	
705	Études		400 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>		

⁶³ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....500 000

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (400 000 – 500 000)

= résultat réel.....-100 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (500 000 / 1 000 000)

= pourcentage d'avancement en N.....50%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100 000 x 50%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....-50 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-50 000 – (-100 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

6) Détermination de la provision pour perte à terminaison :

Perte estimée à terminaison – perte comptabilisée à l'avancement (-100 000 – (-50 000))

= provision pour perte à terminaison au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – factures à établir	50 000	
705	Études <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		50 000
6815	Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	
1516	Provisions pour pertes sur contrat <i>Enregistrement de la provision pour perte sur contrat au 31/12/N</i>		50 000

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	500 000	Production vendue ⁽¹⁾	450 000
Dotations aux provisions d'exploitation	50 000	Résultat ⁽²⁾	-100 000

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 400 000 + 50 000.

La perte globale imputable à l'exercice N (2) correspond à la perte estimée à terminaison.

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....500 000

411	Clients	500 000	
705	Études		500 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....550 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (500 000 - 550 000)

= résultat réel N+1.....-50 000

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N (-150 000 – (-50 000))

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....-100 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (-100 000-(-50 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....-50 000⁽³⁾

(3) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + (-50 000)).

705	Études	50 000	
418	Clients – factures à établir <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		50 000
1516	Provisions pour pertes sur contrat	50 000	
7815	Reprises sur provisions d'exploitation <i>Enregistrement de la reprise de provision au 31/12/N+1</i>		50 000
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	550 000	Production vendue	450 000 ⁽⁴⁾
		Reprise sur provisions d'exploitation	50 000
		Résultat (perte)	50 000
(4) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires, 500 000 - 50 000.			

Exemple d'un contrat à l'avancement déficitaire

	1516		401		411		418		5		6		6815		705		7815		12	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel					400	400			400							400				
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			500	500						500	500									
Détermination du pourcentage d'avancement à 50% : (500/1000) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (-100*50%) : - 50 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (-50-(-100)) : 50 Facture à établir							50									50				
Provision pour perte à terminaison pour N (-100-(-50)) : 50		50											50							
Impact dans le compte de résultat pour l'année N		SC					SD						500		50		450		100	
Reprise bilan d'entrée N+1		50					50													
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant			550	550						550	550									
Dernier versement prévu au contrat					500	500			500							500				
Coût total des travaux exécutés : 1 050 Résultat réel total - résultat avancement N : (900-1050)-(- 50) : -100 Ajustement du chiffre d'affaire							50									50				
reprise sur provision d'exploitation	50																50			
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1		soldé		soldé		soldé		soldé	900	1050	550					450	50		50	
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat déficitaire)											1050		50		900		50		150	

(*) résultat à l'avancement partiel = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat corrigé des DAP et reprises sur provisions (complément de perte)

(***) résultat partiel à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats partiels à l'avancement

C) EXEMPLE D'UN CONTRAT AVEC RÉSULTAT À TERMINAISON NON FIABLE À L'ORIGINE⁶⁴

Un organisme public signe un contrat en année N. Celui-ci doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public ne dispose pas d'informations fiables lui permettant de déterminer le résultat à terminaison dès l'exercice N.

Le contrat prévoit un versement des fonds échelonné, avec notamment en N (300 000) et N+1 (400 000).

Aucune révision de prix et aucune condition ne sont prévues au contrat.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode des coûts des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

La comptabilisation débute lors du premier versement prévu au contrat.

➤ Le 1^{er} novembre N :

Versement au titre de l'année N.....300 000

512	Banque	300 000	
4191	Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		300 000
<i>Enregistrement du versement de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....200 000

2) Calcul du résultat réel N:

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (0 – 200 000)

= résultat réel.....- 200 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Sans objet : l'organisme public ne pouvant estimer de façon fiable le résultat à terminaison, aucun profit n'est constaté en application du principe de prudence.

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

⁶⁴ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

Résultat à l'avancement de l'année N.....0

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (0 – (- 200 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....+ 200 000

La constatation du chiffre d'affaires est limitée au montant des charges ayant concouru à l'exécution du contrat au cours de l'exercice.

418	Clients – facture à établir	200 000	
705	Études		200 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	200 000	Production vendue ⁽¹⁾	200 000
Résultat	0		

(1) Produits contractuels N +/- ajustement du chiffre d'affaires, 0 – (- 200 000).

➤ Le 1^{er} novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Versement au titre de l'année N+1.....400 000

512	Banque	400 000	
4191	Clients - avances et acomptes reçus sur commandes		400 000
	<i>Enregistrement du versement de l'année N+1</i>		

➤ A la clôture de l'exercice N+1, le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable :

Prix de vente de la prestation800 000

Coût de revient estimé.....600 000

= Résultat estimé.....200 000

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1.....310 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (0 - 310 000)

= résultat réel N+1.....- 310 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement en N+1

Coûts des travaux exécutés en N et N+1 / coût de revient estimé (200 000+310 000 / 600 000)

= pourcentage d'avancement en N+1.....85%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

Résultat estimé X pourcentage d'avancement (200 000 X 85%)

= résultat à l'avancement de l'année N+1.....170 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (170 000 – (- 310 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+1.....480 000

418	Clients – facture à établir	480 000	
705	Études		480 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	310 000	Production vendue	480 000 ⁽²⁾
Résultat	170 000 ⁽³⁾		

(2) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires.

(3) Correspond au résultat à l'avancement.

<p>➤ Le 1^{er} novembre N+2 intervient le dernier versement prévu au contrat.</p> <p>Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000</p>			
411	Clients	100 000	
705	Études		100 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>			
<p>Les opérations en N+2 sont passées selon la même procédure que dans le cas classique du contrat bénéficiaire ou déficitaire, selon le montant des charges et produits réels.</p>			

Exemple d'un contrat avec résultat à terminaison non fiable à l'origine

	N	N+1
prix de revient	700	800
coût estimé	?	600
résultat estimé	?	200

	401		411		418		4191		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	perte	bénéf.
1er versement prévu								300	300							
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	200	200								200	200					
Détermination du pourcentage d'avancement sans objet (pas d'estimation fiable possible) Résultat à l'avancement : 0 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N (0 - (-200)) : 200 Ajustement du chiffre d'affaires limité au montant des charges encourues en N.					200								200			
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	soldé				SD				SD		200		200		0	
Reprise bilan d'entrée N+1					200			300	100							
2ème versement prévu								400	400							
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	310	310								310	310					
En N+1, l'établissement détermine un résultat à terminaison de 200 : prix de vente à 800 et coût de revient à 600, Détermination du pourcentage d'avancement : 200 + 310 / 600 : 85% Résultat à l'avancement estimé à 170 (200 x 85%) Ajustement du chiffre d'affaire : 170 - (-310) : 480					480								480			
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé				SD			SC	SD		310		480		170	
Reprise bilan d'entrée N+2					680			700	190							
Dernier versement prévu au contrat			100	100					100				100			
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant	90	90								90	90					
Coût total des travaux exécutés : 600 Résultat réel total - résultat avancement N : 200 - 170 : 30 Ajustement du chiffre d'affaire : 30 - 10 : 20					20								20			
Pour solde des comptes 418 et 4191						700		700								
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+2	soldé		soldé		soldé		soldé		100		90		120		30	
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat à terminaison non fiable à l'origine)											600		800		200	

D) EXEMPLE D'UN CONTRAT POUR LEQUEL LES COÛTS PRÉVISIONNELS ÉVOLUENT À LA HAUSSE⁶⁵

L'organisme public signe un contrat de recherche avec une entreprise d'automobiles portant sur la mise au point d'une batterie pour véhicule électrique aux capacités de stockage doublées et au poids divisé de moitié par rapport à la norme actuelle.

Les travaux de recherche sont prévus pour s'étaler sur trois ans. Le financement s'élève à 500.000 €. Le coût de revient (charges directes et indirectes imputables au contrat) s'établit à 400.000 €.

Le contrat conditionne les versements (nécessaires à l'avancement de la construction de la solution) à la production de justifications financières intermédiaires et prévoit l'échéancier de financement suivant :

1^{ère} année :250 000 €

2^{ème} année :150 000 €

3^{ème} année :100 000 €

Le budget prévisionnel de l'opération pluriannuelle s'établit en conséquence de la façon suivante :

Recette prévisionnelle :500 000 €

Coûts prévisionnels :400 000 € :

Coûts en N :250 000 €

Coûts en N+1 :150 000 €

Résultat estimé :100 000 €

Le contrat débute à la signature en année N et doit se poursuivre jusqu'en année N+2.

L'organisme public choisit de calculer le pourcentage d'avancement selon la méthode du coût des travaux exécutés à la date de clôture des comptes.

➤ Le 1^{er} novembre N, intervient le premier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N.....250 000

411	Clients	250 000	
705	Études		250 000
<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N</i>			

➤ Le 31 décembre N : clôture de l'exercice.

L'objectif, à la clôture de l'exercice, est de calculer le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N :

Coûts des travaux exécutés en N.....240 000

⁶⁵ Abstraction faite des opérations de dépenses réalisées en amont et des incidences de la TVA.

2) Calcul du résultat réel N :

Produits contractuels de N – coût des travaux exécutés en N (250 000 – 240 000)

= résultat réel.....10 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement N :

Coûts des travaux exécutés en N / coût de revient estimé (240 000 / 400 000)

= pourcentage d'avancement en N.....60%

4) Calcul du résultat à l'avancement N :

Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100 000 X 60%)

= résultat à l'avancement de l'année N.....60 000

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires N :

Résultat à l'avancement – résultat réel (60 000 – 10 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N.....50 000

418	Clients – facture à établir	50 000	
705	Études		50 000
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	240 000	Production vendue ⁽¹⁾	300 000
Résultat	60 000 ⁽²⁾		

(1) Soit les produits contractuels de N +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement, 250 000 + 50 000.

(2) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ En novembre N+1 : deuxième versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+1.....150 000

411	Clients	150 000	
705	Études		150 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+1</i>		

➤ Le 31 décembre N+1 : clôture de l'exercice.

Comme en N, l'objectif est de calculer en N+1 le montant d'un éventuel ajustement de chiffre d'affaires.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+1 :

Coûts des travaux exécutés en N+1170 000

2) Calcul du résultat réel N+1 :

Produits contractuels de N+1 – coût des travaux exécutés en N+1 (150 000 – 170 000)

= résultat réel N+1- 20 000

3) Détermination du pourcentage d'avancement :

Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 000 + 170 000 = 410 000

Au 31 décembre N+1, il apparaît que des coûts s'élevant à 20 000 € vont s'avérer nécessaires en N+2.

Le coût de revient estimé pour l'opération devient donc :

Coût de revient estimé recalculé = coût initialement estimé + dépassement de coût relatif au contrat constaté en N+1 + prévision de coûts supplémentaires en N+2

Soit : 400 000 + (410 000 – 400 000) + 20 000

= Coût de revient recalculé.....430 000

Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés lors de la conclusion du contrat, il convient de recalculer le résultat estimé. Compte tenu des hypothèses retenues pour cet exemple, le résultat estimé est revu à la baisse et s'établit maintenant à 70 000 € (500 000 € - 430 000 €).

Coûts des travaux cumulés fin N+1 / coût de revient estimé recalculé (410 000 / 430 000)

= pourcentage d'avancement en N+195%

4) Calcul du résultat à l'avancement N+1 :

(Résultat estimé x pourcentage d'avancement N+1) – résultat à l'avancement N

(70 000 X 95%) – 60 000

= résultat à l'avancement de l'année N+16 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (6 500 – (-20 000))

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+126 500

418	Clients – factures à établir	26 500	
705	Études		26 500
	<i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+1</i>		

L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+1 se traduit de la façon suivante :

Charges de production imputées au contrat	170 000	Production vendue	176 500 ⁽³⁾
Résultat	6 500 ⁽⁴⁾		

(3) Produits contractuels N+1 +/- ajustement du chiffre d'affaires en fonction de l'avancement : 150 000 + 26 500.

(4) Correspond au résultat à l'avancement.

➤ En novembre N+2 : troisième et dernier versement prévu au contrat.

Produits contractuels au titre de l'année N+2.....100 000

411	Clients	100 000	
705	Études		100 000
	<i>Enregistrement des produits contractuels de l'année N+2</i>		

➤ Le 31 décembre N+2 : clôture de l'exercice et achèvement du contrat.

1) Détermination du montant des coûts des travaux acceptés par le cocontractant et exécutés au cours de l'année N+2 :

Coûts des travaux exécutés en N+2.....20 000 (au lieu de 0 € estimé initialement)

2) Calcul du résultat réel N+2 :

Produits contractuels de N+2 – coût des travaux exécutés en N+2 (100 000 – 20 000)

Résultat réel N+2.....80 000

3) Pas de détermination du pourcentage d'avancement sur le dernier exercice du contrat (100% atteints).

4) Calcul du résultat à l'avancement N+2 :

Résultat réel total – résultat à l'avancement N – résultat à l'avancement N+1

((500 000 – 430 000) – 60 000 – 6 500)

= résultat à l'avancement de l'année N+2.....3 500

5) Détermination de l'ajustement de chiffre d'affaires :

Résultat à l'avancement – résultat réel (3 500 – 80 000)

= ajustement du chiffre d'affaires au titre de l'année N+2.....- 76 500⁽⁵⁾

(5) La somme des ajustements des chiffres d'affaires est nulle à l'achèvement du contrat (50 000 + 26 500 – 76 500).

705	Études	76 500	
418	Clients – factures à établir <i>Enregistrement de l'ajustement de chiffre d'affaires au 31/12/N+2</i>		76 500
L'impact dans le compte de résultat de l'exercice N+2 se traduit de la façon suivante :			
Charges de production imputées au contrat	20 000	Production vendue	23 500 ⁽⁶⁾
Résultat	3 500 ⁽⁷⁾		
(6) Produits contractuels N+2 +/- ajustement du chiffre d'affaires : 100 000 – 76 500.			
(7) Correspond au résultat à l'avancement.			

Exemple d'un contrat pour lequel les coûts prévisionnels évoluent à la hausse

prix de revient 500
coût estimé 400
résultat estimé 100

Surcoût estimé en N+1 : 10
Surcoût estimé en N+2 : 20

	411		418		401		5		6		705		12	
	D	C	D	C	D	C			D	C	D	C	perte	bénéfice
1er versement prévu et enregistrement du produit contractuel	250	250					250					250		
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					240	240		240	240					
Détermination du pourcentage d'avancement à 60% (240/400) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (100*60%) : 60 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			50								50			
Impact dans le compte de résultat pour l'année N	soldé		SD		soldé				240		300			60
Reprise bilan d'entrée N+1			50											
2ème versement prévu et enregistrement du produit contractuel	150	150					150				150			
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					170	170		170	170					
Coûts cumulés des travaux exécutés en N et N+1 = 240 + 170 = 410 Coût de revient estimé pour l'opération recalculé = 430 (coût initialement estimé de 400 + dépassement de coût en N+1 de 10 + évaluation d'un dépassement de coût en N+2 de 20) Les coûts réels étant supérieurs aux coûts estimés, recalcul du résultat estimé à la baisse : 70 (500 - 430) Détermination du pourcentage d'avancement à 95% (410/430) Résultat estimé x pourcentage d'avancement (70*95%-60) : 6,5 Détermination de l'ajustement du chiffre d'affaire en N - factures à établir			26,5								26,5			
Impact dans le compte de résultat pour l'année N+1	soldé		SD		soldé				170		176,5			6,5
Reprise bilan d'entrée N+2			76,5											
Coût des travaux exécutés et acceptés par cocontractant					20	20		20	20,0					
Dernier versement prévu au contrat	100	100					100				100			
Coût total des travaux exécutés : 430 Résultat définitif à l'avancement calculé : (500-430)-60-6,5 = 3,5 Ajustement du chiffre d'affaire			76,5								76,5			
résultat final de la comptabilisation à l'avancement en N+2	soldé		soldé		soldé		500	430	20,0		23,5			3,5
Gestion complète du contrat à l'avancement (contrat bénéficiaire)									430		500			70

(*) résultat à l'avancement = [résultat estimé x (pourcentage d'avancement = coût des travaux depuis N / coût estimé)] - résultat avancement N-1

(**) résultat à l'avancement = somme des résultats réels - somme des résultats à l'avancement

Fascicule n° 20 : MODALITÉS DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS (CF. NORME 20)

Le présent fascicule constitue un développement de la norme n° 20 « Les financements d'actifs ». Il s'organise de la façon suivante :

- les commentaires des comptes pour lesquels des explications ont semblé nécessaires sont exposés dans la sous-section 1 ;
- les schémas de comptabilisation applicables font l'objet de la sous-section 2 ;
- enfin, deux illustrations sont présentées en annexe.

Les organismes peuvent bénéficier de financements correspondant à :

- des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- des financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Ces financements sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».

Entrent notamment dans cette catégorie :

- les dotations en fonds propres de l'État, visant le financement d'un actif et correspondant donc à une subvention d'investissement en espèces allouée par l'État aux organismes (selon la nomenclature budgétaire de l'État) ;
- les dotations de l'État en nature ;
- les subventions d'investissement allouées par des entités publiques (établissements publics, collectivités territoriales, etc.), l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc.) ;
- les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement, ainsi que ceux en nature.

Au sein des comptes de capitaux, une distinction est effectuée entre les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales,...), afin de permettre d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les organismes. Les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État sont comptabilisés dans des postes distincts lors de leur comptabilisation initiale.

Cette distinction traduit le caractère particulier des financements en provenance de l'État pour des organismes qui ont une proximité accrue avec lui. En effet, l'État est la source principale de constitution des fonds propres de ces établissements.

Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé. En effet, les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif).

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché ou non à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Cette inscription peut être constituée par l'enregistrement d'une immobilisation en cours.

En synthèse :

	Source de financement de l'actif	
	État	Tiers autres que l'État
Financement non rattaché à un actif	compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés – État »	compte 131x « Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État »
Financement rattaché à un actif	compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État »	compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les informations à mentionner dans l'annexe sont présentées dans la norme n° 20.

Les cas de mise à disposition d'actifs entre entités du secteur public sont traités dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

SOUS-SECTION 1 : COMMENTAIRES DE COMPTES

COMPTE 10. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ÉTAT, ÉCARTS DE RÉÉVALUATION ET RÉSERVES

Les financements effectués par l'État sont comptabilisés au compte 10 « Financements de l'actif par l'État, écarts de réévaluation et réserves ».

Ce compte se subdivise comme suit :

101. Financements non rattachés à des actifs déterminés – État

104. Financements rattachés à des actifs déterminés – État

1041. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État

10411. Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État

10412. Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État

10413. Financement des autres actifs – État

104131. État

104132. ANR IA

104138. Autres

1049. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État

10491. Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition – État

10492. Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État

10493. Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

104931. État

104932. ANR IA

104938. Autres

COMPTE 101. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Ce compte enregistre les financements non rattachés à des actifs déterminés pour leur montant initial.

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 104. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS – ÉTAT

Sont comptabilisés, pour leur montant initial, aux subdivisions du compte 1041 les financements effectués par l'État et rattachés à des actifs déterminés.

Sont comptabilisées aux subdivisions du compte 1049 les reprises au résultat du financement parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé.

COMPTE 1041. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS – ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la nature du financement.

L'inscription dans le compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier.

COMPTE 10411. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, notamment par voie conventionnelle en application de l'article R. 128-12 du code du domaine de l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10412. CONTREPARTIE ET FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10413. FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre les financements alloués par l'État destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'Agence nationale de la recherche (ANR) ou l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

Afin de permettre une traçabilité des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin des montants reçus, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10413 « Financement des autres actifs - État ».

COMPTE 1049. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1049 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de l'État, le compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » par le crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

COMPTE 10491. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS MIS À DISPOSITION – ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10492. REPRISE AU RÉSULTAT DE LA CONTREPARTIE ET DU FINANCEMENT DES ACTIFS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

COMPTE 10493. REPRISE AU RÉSULTAT DU FINANCEMENT DES AUTRES ACTIFS - ÉTAT

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des financements, alloués par l'État et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les variations de valeur des financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'ANR ou l'ADEME.

Afin de permettre une traçabilité des variations de valeur des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin de ces variations de valeur, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10493 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ».

13. FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Les financements effectués par des tiers autres que l'État sont imputés au compte 13 « Financements de l'actif par des tiers autres que l'État » lors de leur comptabilisation initiale. Ce compte est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Ce compte se subdivise comme suit :

- 131. Financements non rattachés à des actifs déterminés -Tiers autres que l'État
 - 1312. Régions
 - 1313. Départements
 - 1314. Communes et groupements de communes
 - 1315. Autres collectivités et établissements publics
 - 1316. Union Européenne
 - 1317. Autres organismes
 - 1318. Autres
- 134. Financements rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État
 - 1341. Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État
 - 13412. Régions
 - 13413. Départements
 - 13414. Communes et groupements de communes
 - 13415. Autres collectivités et établissements publics
 - 13416. Union européenne
 - 13417. Autres organismes
 - 13418. Autres
 - 1349. Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État
 - 13492. Régions
 - 13493. Départements
 - 13494. Communes et groupements de communes
 - 13495. Autres collectivités et établissements publics
 - 13496. Union européenne
 - 13497. Autres organismes
 - 13498. Autres
- 138. Autres subventions d'investissement
- 139. Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)
 - 1398. Autres subventions d'investissement

Les comptes 138 et 139 ne relèvent pas de la norme n° 20 et donc du présent fascicule. En effet, leur fonctionnement est couvert par l'instruction relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues.

COMPTE 131. FINANCEMENTS NON RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et non rattachables à des actifs déterminés. Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Un financement non rattaché à un actif est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

COMPTE 1312. RÉGIONS

Les financements en provenance des régions et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1313. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance des départements et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1314. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1315. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1316. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et non rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1317. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises et organismes privés tels que les associations, et non rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 1318. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 131x, et non rattachables à un actif déterminé, sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 134. FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS DÉTERMINÉS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Y sont comptabilisés pour leur montant initial les financements effectués par des tiers autres que l'État et rattachés à des actifs déterminés.

COMPTE 1341. VALEUR INITIALE DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

L'inscription dans le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé (cf compte 1349).

COMPTE 13412. RÉGIONS

Les financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13413. DÉPARTEMENTS

Les financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13414. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13415. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13416. UNION EUROPÉENNE

Les financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 13417. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13418. AUTRES

Les financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 134x et rattachables à un actif déterminé sont inscrits à ce sous-compte.

COMPTE 1349. REPRISE AU RÉSULTAT DES FINANCEMENTS RATTACHÉS À DES ACTIFS - TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1349 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Variation du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

Pour les schémas de technique comptable voir la sous-section 2.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

3. Reprise du financement suite à la sortie de l'actif du bilan

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

COMPTE 13492. RÉGIONS

Les reprises au résultat des financements en provenance de régions et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13493. DÉPARTEMENTS

Les reprises au résultat des financements en provenance de départements et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13494. COMMUNES ET GROUPEMENTS DE COMMUNES

Les reprises au résultat des financements en provenance des communes et des structures intercommunales et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13495. AUTRES COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS

Les reprises au résultat des financements en provenance d'autres EPN ou d'établissements publics locaux et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13496. UNION EUROPÉENNE

Les reprises au résultat des financements en provenance de l'Union Européenne et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

COMPTE 13497. AUTRES ORGANISMES

Ce sous-compte retrace les reprises au résultat des financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises privées et d'organismes privés tels que les associations, et rattachables à un actif déterminé.

COMPTE 13498. AUTRES

Les reprises au résultat des financements en provenance de tout autre tiers, non spécifiquement désigné dans les autres sous-comptes 1349x et rattachables à un actif déterminé sont inscrites à ce sous-compte.

SOUS-SECTION 2 : TECHNIQUE DE COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS D'ACTIFS**Cas 1. Acquisition à titre onéreux d'un actif sur financement externe****1. A la notification de l'acte attributif de la subvention d'investissement**

Débit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

Crédit 104131 « Financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

2. Encaissement de la subvention

Débit compte de disponibilités

Crédit 441x « État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir » ou 46x « Débiteurs divers et créditeurs divers » (en fonction de la nature du financeur)

3. Acquisition de l'actif***A la certification du service fait***

Débit du compte d'actif concerné

Débit 44586 « TVA sur factures non parvenues » si l'organisme est assujéti à la TVA

Crédit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

A la prise en charge de la demande de paiement

Débit 408x « Fournisseurs – Factures non parvenues »

Crédit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Débit 44562 « TVA déductible sur immobilisations » ou 44566 « TVA déductible sur autres biens et services »

Crédit 44586 « TVA sur factures non parvenues »

4. Règlement du fournisseur

Débit 401 « Fournisseurs » ou 404 « Fournisseurs d'immobilisations »

Crédit compte de disponibilités

5. En fin d'exercice, amortissement de l'actif (cas d'un actif amortissable)

Débit 6811 « Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles »

Crédit 28x « Amortissement des immobilisations »

6. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

7. Constatation d'une dépréciation, le cas échéant

Débit 6816 « Dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Débit 6866 « Dépréciation des éléments financiers »

Crédit 29x « Dépréciation des immobilisations »

8. Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien, consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

9. Reprise de la dépréciation, lorsque la dépréciation est devenue obsolète en tout ou partie

Débit 29x « Dépréciation des immobilisations »

Crédit 7816 « Reprise sur dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles »

ou Crédit 7866 « Reprises sur dépréciation des éléments financiers »

10. Reconstitution du financement consécutive à la reprise de la dépréciation (en fonction du taux de financement)

Débit 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Débit 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif » pour les immobilisations financières

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

11. Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif

– Il convient de se reporter au fascicule dédié s'agissant des sorties du bilan relatives aux immobilisations incorporelles⁶⁶, corporelles⁶⁷ et financières⁶⁸.

– Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net

Débit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État » (si financement de l'État)

ou Débit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » (si financement d'autres tiers)

Crédit 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles

ou Crédit 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières

– Sortie du financement du bilan

Cas d'un financement de l'État

Débit 104131 « Financement des autres actifs – État »

Crédit 104931 « Reprise au résultat du financement des autres actifs – État »

Cas d'un financement d'un tiers autre que l'État

Débit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Crédit 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État »

Cas n°2 : Mise à disposition d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

Les opérations d'amortissement et de dépréciation de l'actif ainsi que leurs incidences au passif (reprise au résultat du financement ou reconstitution du financement) sont comptabilisées conformément aux techniques comptables présentées au cas n°1. Le compte de reprise au résultat du financement de l'État à utiliser est le compte 10491 « Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements – État ». Pour les financements en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est mouvementé. Les sorties de l'actif et de son financement sont réalisées selon la même technique que celle présentée au § 11 du cas n°1.

Cas n°3 : Acquisition à titre gratuit : don, legs ou remise en pleine propriété d'un actif

Débit du compte d'actif concerné

Crédit 10412 « Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État »

ou Crédit 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

⁶⁶ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations incorporelles - norme n° 5.

⁶⁷ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations corporelles - norme n° 6.

⁶⁸ Cf. le fascicule relatif aux immobilisations financières - norme n° 7.

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.

ANNEXE : ILLUSTRATIONS

Cas 1 : Financement reçu de l'État sous forme d'un complément de dotation d'une valeur de 500 K€, pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 500 K€. L'équipement est acquis le 1/1/N pour une durée d'utilisation de 10 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 K€ en N+1, puis d'une reprise de dépréciation de 20 K€ en N+2.

Par mesure de simplification, les écritures ne tiennent pas compte de la TVA.

	10413 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Financement des autres actifs - Etat		10493 Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat		215 Matériel		2815 Amort. matériel		291 Dépréciations des immos corporelles		4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investisse- ment		515 Trésor		68112 Dotations aux amortisseme- nts - Immos corporelles		68162 Dotations aux dépréciations - Immos corporelles		6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs		78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles		7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N :																								
Acquisition matériel (par simplification, il est ici fait abstraction des comptes de tiers et de la notion de service fait)					500								500											
Réception de la notification du financement reçu de l'Etat affecté au matériel acquis		500									500													
Versement du financement												500	500											
Amortissement matériel : $500 \times (1/10) = 50$								50							50									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement $= 100\% \times 50 = 50$			50																					50
Exercice N+1 :																								
Reprise bilan d'entrée N+1		500	50		500		50				Soldé		Soldé											
Amortissement matériel : $500 \times (1/10) = 50$								50							50									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement $= 100\% \times 50 = 50$			50																					50
Dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 100										100							100							
Reprise du financement en compte de résultat liée à la dépréciation : Taux financement : 100% Reprise = Taux financement * dépréciation $= 100\% \times 100 = 100$			100																					100

	10413 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Financement des autres actifs - Etat		10493 Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat		215 Matériel		2815 Amort. matériel		291 Dépréciations des immos corporelles		4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investisse- ment		515 Trésor		68112 Dotations aux amortisseme- nts - Immos corporelles		68162 Dotations aux dépréciations - Immos corporelles		6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs		78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles		7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs	
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N+2 :																								
Reprise bilan d'entrée N+2		500	200		500			100		100	Soldé		Soldé											
VNC du matériel suite à dépréciation : 500 - 100 (cumul amortissements à fin N+1) - 100 (dépréciation) = 300 Nb d'années restant à amortir = 8 Amortissement matériel : $300 \times (1/8) = 37,5$								37,5							37,5									
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement : Taux financement : 100% Reprise : Taux financement * amortissement = $100\% \times 37,5 = 37,5$			37,5																					37,5
Reprise de la dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 20									20												20			
Impact sur le financement en compte de résultat liée à la reprise de la dépréciation : Taux financement : 100% Impact = Taux financement * reprise dépréciation = $100\% \times 20 = 20$				20														20						
Soldes bilan fin N+2		500	217,5		500		137,5		80		Soldé		Soldé											

Cas n°2 : Financement reçu de l'Union européenne sous forme d'une subvention d'investissement d'une valeur de 300 K€, pour l'achat d'un équipement d'une valeur de 1 200 K€. L'équipement est acquis le 1/1/N pour une durée d'utilisation de 10 ans et fait l'objet d'une dépréciation de 100 K€ en N+1, puis d'une reprise de dépréciation de 60 K€ en N+2.

Par mesure de simplification, les écritures ne tiennent pas compte de la TVA.

	13416 Valeur initiale financements rattachés à des actifs - UE	13496 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - UE	215 Matériel	2815 Amort. matériel	291 Dépréciations des immos corporelles	4411 Subventions à recevoir - Subventions d'investisse- ment	515 Trésor	68112 Dotations aux amortisseme- nts - Immos corporelles	68162 Dot. aux dépréciations des immos corporelles	6813 Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs	78162 Reprise dépréciations - Immos corporelles	7813 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C	D	C
Exercice N :												
Acquisition matériel (par simplification, il est ici fait abstraction des comptes de tiers et de la notion de service fait)			1200				1200					
Réception de la notification du financement reçu de l'Union européenne affecté au matériel acquis	300					300						
Versement du financement						300	300					
Amortissement matériel : $1200 \times (1/10) = 120$				120				120				
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :												
Taux financement : $300/1200 = 25\%$			30									30
Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 120 = 30$												
Exercice N+1 :												
Reprise bilan d'entrée N+1	300		30	1200	120	Soldé	Soldé					
Amortissement matériel : $1200 \times (1/10) = 120$				120				120				
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :												
Taux financement : 25%			30									30
Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 120 = 30$												
Dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 100					100				100			
Reprise du financement en compte de résultat liée à la dépréciation :												
Taux financement : 25%			25									25
Reprise = Taux financement * dépréciation = $25\% \times 100 = 25$												
Exercice N+2 :												
Reprise bilan d'entrée N+2	300		85	1200	240	Soldé	Soldé					
VNC du matériel suite à dépréciation : $1200 - 240$ (cumul amortissements à fin N+1) - 100 (dépréciation) = 860								107,5				
Nb d'années restant à amortir = 8					107,5							
Amortissement matériel : $860 \times (1/8) = 107,5$												
Reprise du financement en compte de résultat liée à l'amortissement :												
Taux financement : 25%			26,88									26,88
Reprise : Taux financement * amortissement = $25\% \times 107,5 = 26,88$												
Reprise de la dépréciation de l'actif constatée à hauteur de 60					60						60	
Impact sur le financement en compte de résultat liée à la reprise de la dépréciation :												
Taux financement : 25%				15						15		
Impact = Taux financement * reprise dépréciation = $25\% \times 60 = 15$												
Soldes bilan fin N+2	300		96,88	1200	347,5	40	Soldé	Soldé				

LEXIQUE : OBJETS DE GESTION

Les écritures de comptabilité générale sont effectuées sur la base d'objets de gestion.

La demande de paiement est la matérialisation de l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de payer une dépense. Elle porte les imputations de comptabilité budgétaire et générale et se rapporte à des opérations aboutissant à un flux financier avec écritures budgétaires. Son rapprochement avec le décaissement afférent génère une écriture en comptabilité budgétaire.

La demande de paiement est émise par les services de l'ordonnateur (hors service facturier) dans le cadre de la procédure d'ordonnancement des dépenses. Elle est prise en charge par l'agent comptable (contrôles et validation, portant comptabilisation de la demande de paiement par l'agent comptable).

Le titre de recette est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de recouvrer une recette. Le titre de recette se rapporte à des opérations aboutissant à un flux financier réel avec écritures budgétaires. Son rapprochement avec l'encaissement afférent génère une écriture en comptabilité budgétaire.

Le titre de recette est émis par les services de l'ordonnateur dans le cadre de la procédure d'ordonnancement des recettes. Il est pris en charge par l'agent comptable assignataire (contrôles et validation du titre de recette, portant comptabilisation par l'agent comptable).

La demande de reversement : L'ordonnateur procède à l'émission d'une demande de reversement lorsqu'une demande de paiement a été émise pour une somme supérieure aux droits effectifs du créancier, et que la régularisation des sommes indûment perçues ne peut être obtenue par précompte sur une autre demande de paiement, établie au bénéfice de ce créancier au cours de l'exercice ayant supporté le trop-payé, et sur les mêmes imputations budgétaires.

La demande de reversement est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge un reversement. Elle porte les imputations budgétaires et elle génère une écriture en comptabilité budgétaire au moment de son rapprochement avec l'encaissement afférent.

L'ordre d'annulation ou de réduction de recette : L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette dans les cas suivants :

- ☐ régularisation d'une erreur de liquidation commise au préjudice du débiteur ;
- ☐ régularisation dans le fondement même de la créance ;
- ☐ constatation de rabais, remises, ristournes consentis à ses clients par un organisme effectuant des opérations commerciales ;
- ☐ transaction entre l'organisme et son débiteur, lorsque l'organisme est autorisé à transiger.

La demande de réduction de recettes est la pièce matérialisant l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge une réduction ou annulation de recettes.

La demande de réduction est émise par les services de l'ordonnateur. Elle est prise en charge par l'agent comptable (contrôles et validation, portant comptabilisation de la demande de réduction ou d'annulation de recettes par l'agent comptable).

La demande de correction matérialise les corrections effectuées à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable sur les écritures de comptabilité générale ou de comptabilité budgétaire.

La demande de correction peut porter sur les objets suivants : modification du montant d'une écriture, modification d'une imputation budgétaire ou comptable, etc.

Si la demande de correction porte sur une écriture de comptabilité budgétaire (correction sur une nature budgétaire, sur un montant, etc.), elle est effectuée par l'ordonnateur à l'initiative de celui-ci ou de l'agent comptable. En fonction du stade où se situe la pièce (prise en charge ou non), l'ordonnateur doit informer l'agent comptable des corrections effectuées en comptabilité budgétaire. Dans tous les cas, l'agent comptable assure le contrôle de la disponibilité des crédits.

Si la demande de correction porte sur une écriture de comptabilité générale, l'agent comptable peut, de sa propre initiative, effectuer toutes les corrections qu'il juge nécessaires. Si, à l'occasion de ses contrôles réglementaires, il détecte une erreur d'imputation comptable sur un compte de comptabilité générale, il peut ainsi modifier lui-même le compte de comptabilité générale.

Si une correction de comptabilité générale induit une correction en comptabilité budgétaire, l'agent comptable demande à l'ordonnateur d'effectuer cette correction budgétaire. Tous les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale doivent être tracés et explicités.

La demande de correction apporte toutes les précisions nécessaires à l'enregistrement de la modification dans le système (imputation à corriger, demande de paiement ou titre de recette auquel se rapporte la correction,).

La demande de comptabilisation matérialise l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de comptabiliser une écriture d'ordre non budgétaire (charges et produits calculés, amortissements, provisions). Elle a un caractère non budgétaire.

La demande de comptabilisation est émise par les services de l'ordonnateur et transmise à l'agent comptable pour prise en charge.

La demande de versement est émise à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable. Elle constitue le support des mouvements de trésorerie liés aux opérations de trésorerie pour compte propre ou pour compte de tiers, en encaissement et en décaissement.

Les demandes de versement concernent les :

- ☐ mouvements entre comptes de disponibilités ;
- ☐ effets et valeurs ;
- ☐ imputations provisoires de recettes et de dépenses ;
- ☐ remboursement du capital de l'emprunt ;
- ☐ souscription à un nouvel emprunt ;
- ☐ opérations pour compte d'un autre organisme public (encaissement, décaissement) ;
- ☐ collecte et reversement de la TVA ;
- ☐ dépôts et cautionnements ;
- ☐ prélèvements sur fonds de roulement ;
- ☐ etc.

La demande de versement ne porte aucune imputation budgétaire et ne génère aucune écriture en comptabilité budgétaire.

Les demandes de versement sont émises par l'ordonnateur ou l'agent comptable, en fonction de leurs compétences respectives, et prises en charge par l'agent comptable.

La demande de compensation permet de traiter le processus de compensation légale. Cette pièce est émise à l'initiative de l'agent comptable.