



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPÉTITIVITÉ,
DE L'INDUSTRIE ET DES SERVICES

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Paris, le 27 décembre 2011

NOR : EFII1135766C

Madame et Messieurs les préfets de région
Mesdames et Messieurs les directeurs
régionaux des finances publiques
Mesdames et Messieurs les directeurs
régionaux des entreprises, de la concurrence,
de la consommation, du travail et de l'emploi

Copie :

Madame et Messieurs les préfets de
département

Mesdames et Messieurs les directeurs
départementaux des finances publiques

Objet : Référentiel comptable du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

P.J. : Référentiel comptable du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat

Textes abrogés :

- circulaire n° 1248 du 21 novembre 1985 relative aux chambres régionales de métiers,
- circulaire n° 989 du 10 décembre 1991 relative au régime des amortissements,
- circulaire n° 487 du 31 octobre 2000 relative à la présentation du tableau financier et aux relations avec les organismes tiers,
- circulaire du 3 mai 2002 relative au dépassement du droit additionnel
- circulaire n° 242 du 19 décembre 2003 relative à la taxe pour frais de chambres de métiers et à la présentation du tableau récapitulatif des budgets

La réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat mise en place par la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services a instauré des processus de mutualisation et a renforcé le rôle de coordination de l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat et des chambres de niveau régional.

Dans ce contexte, la rénovation et l'unification du référentiel comptable du réseau se sont avérées nécessaires.

Le nouveau référentiel comptable, ci-joint, spécifique au réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, s'inspire en particulier du plan comptable des chambres de métiers et de l'artisanat, de la réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif (M91), ainsi que des plans comptables des conseils régionaux relatifs aux centres de formation des apprentis.

Il fournit une nomenclature unique pour l'ensemble des établissements du réseau, assortie d'une définition précise de chaque compte et comprend quatre parties :

- la nomenclature comptable, avec un rappel des grands principes de la comptabilité ;
- les commentaires des comptes ;
- les opérations comptables sensibles et les opérations de début et de fin d'année, précisant la réglementation et les imputations comptables relatives à des thèmes spécifiques ;
- le recensement des textes de référence.

Il est applicable à compter de sa publication. Il s'agit cependant d'une version provisoire, susceptible d'être modifiée en fonction de l'avis que rendra le conseil de normalisation des comptes publics. Une nouvelle version du référentiel comptable sera alors publiée au courant du 1^{er} semestre 2012.

Il servira de référence dans le cadre de l'élaboration du futur progiciel « comptabilité-finances » du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

Il sera ultérieurement complété par un référentiel portant sur les aspects budgétaires.

Le ministre de l'économie, des finances et
de l'industrie,
Pour le ministre et par délégation :
Le directeur général de la compétitivité, de
l'industrie et des services,

La ministre du budget, des comptes publics
et de la réforme de l'Etat,
Pour la ministre et par délégation :
Le directeur général des finances
publiques,

Signé

Luc ROUSSEAU

Signé

Philippe PARINI

**REFERENTIEL COMPTABLE
DU RESEAU DES CHAMBRES DE
METIERS ET DE L'ARTISANAT**

DECEMBRE 2011

SOMMAIRE

PARTIE 1	12
LA NOMENCLATURE COMPTABLE	12
CHAPITRE 1	13
LES PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT	13
1. Les objectifs de la comptabilité	13
2. Les grands principes de base du plan comptable général	13
2.1 LES PRINCIPES EXPLICITES	13
2.1.1. Les principes de fidélité et de continuité de l'exploitation (continuité de l'activité)	13
2.1.2. Les principes de régularité et de sincérité	13
2.1.3. Le principe de prudence	14
2.1.4. Le principe de permanence des méthodes	14
2.2. LES AUTRES PRINCIPES	14
2.2.1. Le principe de non compensation	14
2.2.2. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture	14
2.2.3. Le principe de spécialisation des exercices	14
2.2.4. Le principe du nominalisme	14
2.2.5. Le principe des droits constatés	14
3. La comptabilité des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat	15
3.1. Une comptabilité inspirée du plan comptable général et de l'instruction M91 relative aux établissements publics nationaux à caractère administratif	15
3.2. Le cadre comptable	15
3.2.1. Codification	15
3.2.2. Critères de classement	16
3.2.3. Les procédures d'enregistrement	17
3.3. L'élaboration du plan comptable d'un établissement	17
3.4. Application de la nouvelle nomenclature type	17
CHAPITRE 2	18
LA NOMENCLATURE COMPTABLE	18
PARTIE 2	37
LES COMMENTAIRES DE COMPTES	37
CHAPITRE 1	38
LES COMPTES DE LA CLASSE 1	38
COMPTE 10 - CAPITAL ET RESERVES	38
Compte 102 - Apports	38
Compte 105 - Ecart de réévaluation	39
Compte 106 - Réserves	40
COMPTE 11 - REPORT A NOUVEAU	41
COMPTE 12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)	41
COMPTE 13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	42
COMPTE 14 - PROVISIONS REGLEMENTEES	43
Compte 145 - amortissements dérogatoires	43
COMPTE 15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	43

Compte 151 - Provisions pour risques	43
Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	44
Compte 158 - Autres provisions pour charges.....	45
COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES	46
COMPTE 18 - COMPTES DE LIAISON	47
COMPTE 19 - FONDS DEDIES	47
CHAPITRE 2	48
LES COMPTES DE LA CLASSE 2 - LES IMMOBILISATIONS	48
DEFINITION DES IMMOBILISATIONS	48
LE CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS	48
MODALITES D’EVALUATION DES IMMOBILISATIONS.....	49
AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS	50
COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	50
Compte 201 - Frais d’établissement	50
Compte 203 - Frais de recherche et de développement	51
Compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	51
Compte 206 - Droit au bail	52
Compte 208 - Autres immobilisations incorporelles	53
COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES	53
Compte 211- Terrains	54
Compte 212 - Agencements – aménagements des terrains.....	54
Compte 213 - Construction	54
Compte 214 - Construction sur sol d’autrui.....	55
Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillages.....	55
Compte 218 - Autres immobilisations corporelles	55
COMPTE 23 - IMMOBILISATIONS EN COURS	55
Compte 231- Immobilisations corporelles en cours	56
Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours	56
Compte 237- avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	57
Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d’immobilisations corporelles ..	57
COMPTE 26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS	57
Compte 261- Titres de participation	58
Compte 266 - Autres formes de participation.....	58
Compte 267- Créances rattachées à des participations	58
Compte 269 - Capital souscrit non versé	58
COMPTE 27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES.....	59
Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)	59
Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance).....	59
Compte 274 - Prêts.....	59
Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés	60
Compte 276 - Autres créances immobilisées.....	60
COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS	60
Compte 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles.....	62
Compte 281- Amortissements des immobilisations corporelles.....	62
Compte 28 Bis - Dépréciations des immobilisations - Amortissement pour ordre	62
COMPTE 29 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS	62
CHAPITRE 3	64
LES COMPTES DE LA CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D’EN-COURS.....	64

DEFINITION	64
INVENTAIRE	64
EVALUATION.....	64
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS	64
Comptabilisation (31 et 37).....	65
Comptabilisation (33, 34 et 35).....	65
Comptabilisation (39 - provisions pour dépréciation des stocks et en cours).....	65
CHAPITRE 4	67
LES COMPTES DE LA CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS.....	67
COMPTE 40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES.....	67
COMPTE 41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES.....	69
Compte 411 - Clients divers.....	69
Compte 416 - Clients douteux	69
Compte 418 - Clients - Factures à établir	69
Compte 419 - Clients créditeurs.....	70
COMPTE 42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES	70
Compte 421 - Rémunérations dues au personnel.....	71
Compte 422 - Œuvres sociales.....	71
Compte 423 - Elus.....	71
Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes.....	71
Compte 426 - Déplacements du personnel	71
Compte 427 - Personnel - Oppositions	71
Compte 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir	72
COMPTE 43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.....	72
COMPTE 44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES.....	73
Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir.....	73
Compte 444 - Impôt sur les sociétés	74
Compte 445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires.....	74
Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés	75
Compte 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir	75
COMPTE 45 - ASSOCIES	75
COMPTE 46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS.....	75
Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations.....	75
Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs	76
Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer.....	77
COMPTE 47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE	77
COMPTE 48 - COMPTES DE REGULARISATION	77
Compte 486 - Charges constatées d'avance.....	77
Compte 487 - Produits constatés d'avance	78
COMPTE 49 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS.....	78
Compte 491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients.....	78
Compte 496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers.....	78
CHAPITRE 5	79
LES COMPTES DE LA CLASSES 5 - COMPTES FINANCIERS.....	79
COMPTE 50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT	79
Compte 507- Bons du trésor et bons de caisse à court terme	79
Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées	79
COMPTE 51- BANQUE, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES.....	79
Compte 511-Valeurs à l'encaissement.....	79

Compte 512 - Banques	80
Compte 515 - Trésor	80
Compte 518 - Intérêts courus	80
COMPTE 53 - CAISSE	80
COMPTE 54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS.....	80
Compte 543 - Régies d'avances	81
Compte 545 - Régies de recettes.....	81
COMPTE 58 -VIREMENTS INTERNES.....	82
COMPTE 59 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS ...	82
Compte 590 – Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement.....	82
CHAPITRE 6	83
LES COMPTES DE LA CLASSE 6.....	83
COMPTE 60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS	83
Compte 601 - Achats stockés matières premières	84
Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises).....	84
Compte 604 - Achats d'études et de prestations de services	84
Compte 606 - Achats d'approvisionnements non stockés	85
Compte 607 - Achats de marchandises	85
COMPTE 61- SERVICES EXTERIEURS.....	85
Compte 611- Sous-traitance générale	86
Compte 612 - Redevance crédit-bail.....	86
Compte 613 - Locations	87
Compte 614 - Charges locatives et de copropriété	87
Compte 615 - Travaux d'entretien et de réparation	87
Compte 616 - Primes d'assurance.....	88
Compte 617 - Etudes et recherches.....	88
Compte 618 - Divers	89
COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS	89
Compte 621- Personnel extérieur à l'établissement.....	90
Compte 622- Rémunération d'intermédiaire et honoraires.....	90
Compte 623 - Publicité, publications et relations publiques.....	91
Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnel.....	91
Compte 625 - Déplacements - missions - réceptions.....	92
Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications	92
Compte 627 - Services bancaires et assimilés	92
Compte 628 - Divers	92
COMPTE 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES.....	93
Compte 631- Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	93
Compte 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations.....	94
Compte 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés	94
Compte 637- Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes).....	94
COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL.....	95
Compte 641 - Rémunération du personnel	97
Compte 645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance	97
Compte 647 - Autres charges sociales et prestations directes	98
Compte 648 - Autres charges de personnel	98
COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE.....	98
Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	99
Compte 653 - Indemnités versées aux représentants de la chambre.....	99

Compte 654 - Charges sur créances irrécouvrables	99
Compte 657- Charges spécifiques.....	99
Compte 658 - Autres charges de gestion courante.....	100
COMPTE 66 - CHARGES FINANCIERES	100
Compte 661 - Charges d'intérêts	100
Compte 664 - Pertes sur créances liées a des participations	101
Compte 665 - Escomptes accordés	101
Compte 666 - Pertes de change.....	101
Compte 667- Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.....	101
Compte 668 - Autres charges financières	101
COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES	101
Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion.....	102
Compte 672 - Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs	102
Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés	102
Compte 678 - Autres charges exceptionnelles.....	103
COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	103
Compte 681- Dotations aux amortissements et aux provisions - charges d'exploitation	104
Compte 686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - charges financières	105
Compte 687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - charges exceptionnelles.	105
Compte 689 - Fonds dédiés.....	105
COMPTE 69 - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET IMPOTS ASSIMILES	105
Compte 695 - Impôts sur les bénéfices	105
CHAPITRE 7	106
LES COMPTES DE LA CLASSE 7	106
COMPTE 70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES	106
Compte 706 - Prestations de service	107
Compte 708 - Produits des activités annexes.....	108
COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKEE - VARIATION DE L'EXERCICE	109
COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE	109
COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	110
Compte 741 - Etat	111
Compte 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux.....	112
Compte 746 - Dons et legs.....	112
Compte 748 - Autres subventions d'exploitation	112
COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE.....	113
Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	113
Compte 752 - Redevances des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ...	113
Compte 755 - Quote-part des bénéfices attribués	114
Compte 757 - Produits spécifiques	114
Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante	114
COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS	114
Compte 765 - Escomptes obtenus.....	115
Compte 766 - Gains de change	115
Compte 767 - Produits nets.....	115
Compte 768 - Autres produits financiers	115
COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS	115
Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion	116
Compte 772 - Produits sur exercices antérieurs.....	116

Compte 775 - Produits sur cessions d'éléments d'actif	116
Compte 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	116
Compte 778 - Autres produits exceptionnels.....	117
COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS	117
Compte 781 - Reprises sur amortissements et provisions.....	117
Compte 786 - Reprises sur provisions - produits financiers	118
Compte 787 - Reprises sur provisions - produits exceptionnels.....	118
Compte 789 - Fonds dédiés.....	118
COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES	118
Compte 791 - Transferts de charges d'exploitation	119
Compte 796 - Transferts de charges financières	119
Compte 797 - Transferts de charges exceptionnelles.....	119

PARTIE 3

OPÉRATIONS COMPTABLES SENSIBLES ET OPÉRATIONS DE DÉBUT / FIN D'ANNÉE

1er processus :

La comptabilisation des charges de personnel et des indemnités des élus.....

CHAPITRE 1

LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL.....

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

2. COMPTABILISATION DES SALAIRES ET DES INDEMNITES JOURNALIERES DE SECURITE SOCIALE.....

2.1. Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales.....

2.2. Comptabilisation des charges patronales

2.3. Comptabilisation des indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS)

3. CALCUL ET COMPTABILISATION DES CONGES PAYES ET DES RTT

3.1. Comptabilisation des congés payés et des RTT.....

3.2. Evaluation des congés payés à comptabiliser

3.3. Evaluation des RTT à comptabiliser.....

4. REMUNERATIONS DUES A LA DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE.....

5. PRINCIPE DE FONCTIONNEMENT DE L'ASSURANCE CHOMAGE ET DE SA COMPTABILISATION.....

6. PRINCIPE DE COMPTABILISATION DES LICENCIEMENTS

7. PRECISIONS SUR LES PRINCIPALES TAXES FISCALES ASSISES SUR LES SALAIRES.....

CHAPITRE 2

LA COMPTABILISATION DES INDEMNITES ET PENALITES

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

1.1 Les indemnités relatives aux dispositions statutaires.....

1.1.1 Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent.....

1.1.2 Les indemnités servies lors du départ d'un agent

1.2. Les pénalités.....

1.2.1. Pénalités sur marchés, contrats ou conventions

1.2.2. Pénalités pour paiement tardif.....

CHAPITRE 3	129
LA SOUS-TRAITANCE DE LA FORMATION	129
PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	129
CHAPITRE 4	130
LES PRESTATIONS DE FORMATION.....	130
PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	130
CHAPITRE 5	132
LES FRAIS DES ELUS : INDEMNITES, FRAIS DE DEPLACEMENTS.....	132
1. PRINCIPE DE L'INDEMNITE.....	132
2. PLAFONNEMENT DE L'INDEMNITE DE FONCTION DES MEMBRES DES BUREAUX DES CMA.....	132
3. TRAITEMENT SOCIAL DES INDEMNITES DES ELUS	134
4. TRAITEMENT FISCAL DES INDEMNITES DES ELUS.....	135
5. TAXE SUR LES SALAIRES	135
6. ENREGISTREMENT COMPTABLE.....	135
7. FRAIS DE REPRESENTATION	135
8. ENREGISTREMENT COMPTABLE.....	136
2ème processus :	137
La fiscalité	137
CHAPITRE 6	138
LA TAXE D'APPRENTISSAGE	138
1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	138
1.1. Comptabilité de l'Organisme Collecteur de Taxe d'Apprentissage	138
1.1.1 Enregistrement des sommes versées par les entreprises et les délégataires.....	138
1.1.2 Frais de gestion et des intérêts produits par les sommes encaissées par les OCTA	139
1.1.3 Reversement au Trésor Public des fonds revenant au FNPAT	139
1.1.4 Répartition et reversement des fonds collectés aux établissements bénéficiaires ..	139
1.2. Comptabilité de l'organisme délégataire	139
1.3. Comptabilité des établissements bénéficiaires de la taxe d'apprentissage (CFA).....	140
CHAPITRE 7	141
LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE METIERS	141
1. REPARTITION DU DROIT FIXE.....	141
2. PROCEDURE DE TRANSMISSION DES DELIBERATIONS AUX SERVICES FISCAUX.....	141
2.1. Concernant le droit fixe.....	141
2.2. Concernant le droit additionnel.....	141
3. ENREGISTREMENT COMPTABLE DES FLUX ISSUS DE LA TAXE	142
CHAPITRE 8	144
LA SITUATION FISCALE DES CMA	144
1. RAPPEL : NATURE JURIDIQUE DES CMA	144
2. SITUATION FISCALE DES CHAMBRES DE METIERS AU REGARD DE LA TVA .	144
2.1. Rappel du mécanisme de la TVA	144
2.2. Champ d'application de la TVA dans les CMA	144
2.2.1. Principes généraux	144
2.2.2. Les activités hors champ de la TVA	145
2.2.3. Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées	145
2.2.4. Les activités soumises à TVA sur option.....	145

2.2.5. Les activités assujetties au cas par cas	145
2.3. Détermination du montant de la taxe déductible pour les assujettis partiels	146
2.4. La constitution de secteurs distincts d'activité	147
2.5. Caractère comptable de la TVA.....	147
2.6. Les règles de facturation	151
3. SITUATION FISCALE DES CMA AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES	152
3.1. Aspects juridiques	152
3.2. Technique comptable	152
4. BASE D'IMPOSITION A LA TAXE FONCIERE ET A LA VALEUR LOCATIVE DE LA TAXE D'HABITATION	152
4.1. Aspects juridiques	152
4.1.1. Condition tenant à la qualité de la personne occupant le logement.....	153
4.1.2. Caractère exclusif de l'affectation	153
4.1.3. Conditions tenant au logement.....	154
4.1.4. Modalités d'application.....	154
4.1.5. Obligations déclaratives.....	154
4.2. Aspect comptable	154
3ème processus :	155
Les subventions	155
CHAPITRE 9	156
LES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	156
PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	156
La période couverte par la subvention est égale à l'exercice comptable ou comprise dans l'exercice comptable	156
La période couverte par la subvention concerne plusieurs exercices comptables	156
CHAPITRE 10	158
les subventions d'investissement	158
1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	158
2. DEFINITION	158
3. COMPTABILISATION.....	158
4. Rapport de la subvention au résultat	158
4.1. Subventions d'immobilisations amortissables	158
4.2. Subventions d'immobilisations non amortissables	159
4.3. Subventions finançant des immobilisations décomposées.....	159
5. CONSEQUENCE L'AMORTISSEMENT COMPLET D'UNE IMMOBILISATION.....	160
6. CONSEQUENCE DE LA SORTIE D'UNE IMMOBILISATION	160
7. PROVISION POUR RISQUES	160
8. SUBVENTION NON VERSEE	160
4ème processus :	161
Les opérations particulières	161
CHAPITRE 11	162
LES COMPTES DE LIAISON – LIAISON CFA/ORGANISME GESTIONNAIRE.....	162
PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	162
1. Définition	162
2. Le fonctionnement	162
Compte 181 - Compte de liaison des établissements.....	162
Compte185 - Opérations de trésorerie inter-services.....	162

CHAPITRE 12.....	164
LES COMPTES D'AMORTISSEMENTS ET LE PASSAGE DES AMORTISSEMENTS POUR ORDRE AUX AMORTISSEMENTS NORMAUX	164
1. INTRODUCTION ET PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION.....	164
2. TEXTES DE REFERENCE.....	164
3. DEFINITION DES ACTIFS AMORTISSABLES.....	164
4. LES AMORTISSEMENTS	165
4.1. Définition	165
4.2. Objectifs.....	165
4.3. Caractère obligatoire de la comptabilisation.....	165
4.4. Les différents types d'amortissements et leurs principes de comptabilisation	165
5. LE PLAN D'AMORTISSEMENT	165
5.1. Principes.....	165
5.2. Point de départ de l'amortissement.....	166
5.3. Révision du plan d'amortissement.....	166
6. PASSAGE DE L'AMORTISSEMENT POUR ORDRE A L'AMORTISSEMENT CLASSIQUE.....	167
7. AMORTISSEMENT D UN ACTIF PAR COMPOSANTS.....	167
7.1 Méthodologie de détermination des composants	167
7.2 Modalités pratiques de mise en œuvre.....	168
7.2.1 Ventilation faite à l'origine	168
7.2.2. Renouvellement du composant	168
7.3 Durée d'amortissement pour les composants d'un bâtiment	168
8. INFORMATION A DONNER DANS L'ANNEXE.....	169
8.1. Présentation de l'amortissement	169
8.2. Informations sur les changements de méthodes comptables	169
CHAPITRE 13.....	170
LES DEPRECIATIONS ET PROVISIONS	170
1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	170
2. DEFINITION	170
CHAPITRE 14.....	174
LA COMPTABILISATION DES FONDS DEDIES	174
1. DEFINITION.....	174
2. ANNEXE	174
CHAPITRE 15.....	176
LES RELATIONS DES CHAMBRES AVEC DES ORGANISMES TIERS	176
1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION.....	176
2. CONCOURS AUX ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES.....	176
3. PRESENCE D'ORGANISMES TIERS DANS LES LOCAUX DES CHAMBRES	177
4. ASSOCIATIONS FINANCEES PAR LES CHAMBRES.....	177
CHAPITRE 16.....	179
LES COMPTES DE GESTION.....	179
1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION	179
2. LES COMPTES DE GESTION.....	179
3. ANNEXES	183
3.1. Annexe sur les indemnités des personnels.....	183
3.2. Annexe sur les frais de déplacements, de missions et réceptions et de représentation.....	183
3.3. Annexe sur les indemnités de fonctions et vacations (Compte 653)	184
3.4. Annexes relatives au bilan	184

3.5. Annexe relative à la taxe pour frais de chambres de métiers.....	189
4. DOCUMENTS A PRESENTER A L'ASSEMBLEE GENERALE EN APPUI DES COMPTES DE GESTION.....	192
5. PRINCIPE DE « CONSOLIDATION » EN CAS DE SERVICE DISTINCT.....	199
PARTIE 4.....	200
TEXTES DE REFERENCE.....	200
Textes généraux	201
Textes relatifs à la fiscalité.....	202
Textes relatifs à la comptabilité générale et à la comptabilité publique	202
Textes relatifs à la formation et au domaine social.....	202

PARTIE 1

LA NOMENCLATURE COMPTABLE

CHAPITRE 1

LES PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT

1. Les objectifs de la comptabilité

D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

A cet effet, la comptabilité est tenue en français et elle doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

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

2. Les grands principes de base du plan comptable général

Les principes énoncés ci-après sont fixés par le plan comptable général et repris ou explicités par le code du commerce. Ils visent les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe.

Toutefois, chacun d'eux trouve son application dans les établissements du réseau, c'est pourquoi il est apparu utile de les rappeler ici.

2.1 LES PRINCIPES EXPLICITES

2.1.1. Les principes de fidélité et de continuité de l'exploitation (continuité de l'activité)

Le principe de fidélité permet de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations de la chambre de métiers. La comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence aux obligations de régularité et de sincérité. Le code de commerce prévoit que, « pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités » (C.C. L 123-20).

Pour les établissements du réseau, le même principe est appliqué puisqu'on se place toujours dans la perspective d'une continuité de l'existence de l'établissement et donc de la poursuite de ses missions et non d'une dissolution de l'établissement.

2.1.2. Les principes de régularité et de sincérité

La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur.

La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

A cet effet, la comptabilité saisit et classe toutes les données nécessaires à la réalisation de son objet, pour autant qu'elles puissent être quantifiées, c'est-à-dire, exprimées en nombres d'unités appropriées.

Ces données de base sont enregistrées sans retard afin qu'elles puissent être traitées en temps opportun. Les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

2.1.3. Le principe de prudence

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise.

2.1.4. Le principe de permanence des méthodes

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

En cas de modification, il convient, pour la période de transition, de communiquer, avec les informations établies selon la nouvelle méthode, toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement.

2.2. LES AUTRES PRINCIPES

2.2.1. Le principe de non compensation

Selon les termes du plan comptable général, « Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. Toute compensation [entre les comptes] est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur »

2.2.2. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture

Selon les termes du code de commerce (art. L 123 - 19) et du plan comptable général, « Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent. ».

2.2.3. Le principe de spécialisation des exercices

Le principe de spécialisation des exercices, également appelé principe d'autonomie ou d'indépendance des exercices, se traduit par le découpage de la vie continue des entreprises en exercices comptables. Sauf dérogation exceptionnelle, l'exercice comptable dure un an.

Au terme de cet exercice comptable, le résultat de la gestion de l'entreprise est déterminé et l'on peut effectuer des prévisions sur le résultat futur.

Ce même principe se retrouve dans le secteur des établissements du réseau.

2.2.4. Le principe du nominalisme

Ce principe est également désigné sous les termes de « principe des coûts historiques » ou de « stabilité de l'unité monétaire ».

Il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Ce qui conduit donc à considérer que l'unité monétaire est une unité de mesure stable et qu'ainsi on peut additionner les euros de différentes époques.

2.2.5. Le principe des droits constatés

En comptabilité, on distingue deux principes d'enregistrement : la comptabilité de trésorerie et la comptabilité en droits constatés.

Les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat doivent appliquer le principe de la comptabilité en droits constatés. Il repose sur la règle " créances acquises et dettes certaines ". Les opérations (recettes et dépenses) sont prises en compte dès qu'elles sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant, et cela même si elles ne sont pas encore payées. Elles sont ainsi enregistrées quelle que soit la date des encaissements ou décaissements correspondants. Par exemple, une vente réalisée le 31 mars devra être enregistrée en comptabilité dès cette date même si l'encaissement des sommes dues intervient 2 mois plus tard.

3. La comptabilité des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat

3.1. Une comptabilité inspirée du plan comptable général et de l'instruction M91 relative aux établissements publics nationaux à caractère administratif.

La nomenclature proposée pour le réseau des chambres de métiers reprend celle de la M91 (établissements publics nationaux à caractère administratif) et a été adaptée aux spécificités du réseau. Elle s'inspire le plus largement possible du plan comptable général.

3.2. Le cadre comptable

Conformément aux dispositions du plan comptable général, la classification des comptes dans la nomenclature comptable du réseau des chambres de métiers se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

3.2.1. Codification

Le numéro de code participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité.

La codification du plan de comptes permet :

- le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- l'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci- dessus (par l'utilisation d'une structure décimale des comptes).

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

La répartition des opérations par classes de comptes se distingue par deux groupes :

Les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

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

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

- classe 6 - comptes de charges
- classe 7 - comptes de produits

Le numéro de chacune des classes 1 à 7 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

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

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

Signification de la terminaison zéro :

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans les comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8 (exemple : 410 « Clients et comptes rattachés » utilisé pour regrouper les comptes 411 à 418).

Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsque aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer de niveau immédiatement supérieur. Les établissements peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans les comptes de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un (ou plusieurs) zéro(s) à sa droite (exemple : 50 « Valeurs mobilières de placement » ou 500 « Valeurs mobilières de placement »).

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

Signification des terminaisons 1 à 8 :

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont la même signification que celle des comptes à terminaison zéro.

Une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation au bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits (exemple : 65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante »).

Un intitulé d'ensemble « Autres charges externes » a été réservé aux comptes 61 et 62 qui recensent toutes les charges autres que les achats, en provenance des tiers.

Les intitulés « Services extérieurs » et « Autres services extérieurs » permettent seulement de les différencier pour faciliter les traitements comptables.

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

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est utilisée pour caractériser les produits à recevoir et les charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

Dans les comptes de gestion, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

Signification de la terminaison 9 :

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59).

Dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de gestion, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant de 1 à 8 (exemple : 409 « Fournisseurs débiteurs » alors que le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » est normalement créditeur, ainsi que les comptes 401 et 408).

3.2.2. Critères de classement

Les critères de classement des opérations retenues dans le plan de comptes assurent l'homogénéité interne des classes et des comptes à deux chiffres en fonction des catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

C'est ainsi que la notion de « comptes rattachés » figurant dans le plan de comptes a pour but d'assurer le recensement de toutes les opérations se rapportant au même agent économique : par exemple, le compte 40 regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer ou, des factures non parvenues.

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

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens dans l'établissement (immobilisations, stocks...). Lorsque les biens acquis ou produits par l'établissement ont une destination polyvalente (vente, location ou utilisation par l'établissement lui-même), en attendant un classement définitif (stocks ou immobilisations), leurs coûts sont inscrits initialement dans les comptes de charges et inventoriés dans les stocks. Leur transfert, le cas échéant, dans les immobilisations, est irréversible.
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

3.2.3. Les procédures d'enregistrement

Pour que les comptes soient équilibrés, il est indispensable que pour chaque opération, un compte soit débité et l'autre crédité, selon une méthode appelée « partie double » qui permet de dégager de l'analyse des ressources et des emplois de l'établissement l'égalité suivante :

$$\text{Biens} + \text{Charges} = \text{Dettes} + \text{Produits}$$

Pour que cette égalité soit toujours respectée, il est nécessaire que les comptes de biens et de charges fonctionnent de la même manière et que les comptes de produits et de dettes fonctionnent également d'une manière identique mais inverse de la précédente.

A cet effet, il a été convenu que :

- les comptes de biens et charges (emplois) augmentent au débit et diminuent au crédit ;
- les comptes de dettes et de produits (ressources) augmentent au crédit et diminuent au débit.

Les modalités de comptabilisation des différentes opérations des établissements du réseau sont décrites de façon plus précise avec les commentaires de comptes.

3.3. L'élaboration du plan comptable d'un établissement

Une nomenclature comptable propre à chaque établissement est nécessaire. Elle peut être identique à la nomenclature proposée ou adaptée en servant de guide pour la préparation des plans comptables particuliers. Ces derniers se composent de subdivisions de comptes supplémentaires pour permettre de retracer de façon comptable et avec la plus grande lisibilité l'activité de l'établissement.

Les comptes qui ne seront à priori jamais utilisés peuvent également être supprimés pour alléger la nomenclature.

Les changements de nomenclature du réseau (hors subdivisions de comptes) ou de fonctionnement des comptes font l'objet de modificatifs des deux ministres signataires de l'instruction sur demande de l'Assemblée Permanente des Chambres de Métier et de l'Artisanat (APCMA).

3.4 Application de la nouvelle nomenclature type

La présente instruction comporte une version mise à jour de la nomenclature type des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Cette nomenclature est applicable par l'ensemble des établissements à compter du 1er janvier 2012.

CHAPITRE 2

LA NOMENCLATURE COMPTABLE

10 - CAPITAL ET RESERVES
102 - Apports
1021 - Dotation initiale
1025 - Dons et legs
1027 - Affectation
105 - Ecarts de réévaluation
1052 Ecart de réévaluation libre
106 Réserves
1061 - Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser
1068 - Réserves (facultatives)
1069 - Dépréciation de l'actif
11 - REPORT A NOUVEAU
110 - Report à nouveau (solde créditeur)
119 - Report à nouveau (solde débiteur)
12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)
120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)
129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)
13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
131 - Subventions d'équipement
1311 - Etat
1312 - Région
1313 - Départements
1314 - Communes et groupements de communes
1316 - Union Européenne
1317 - Autres organismes (dont organisme gestionnaire)
1318 - Divers
13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
13182 - Taxes parafiscales ou fiscales
138 - Autres subventions d'investissement
139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
1391 - Subventions d'équipement
13911 - Etat
13912 - Régions
13913 - Départements
13914 - Communes et groupements de communes
13916 - Union Européenne
13917 - Autres organismes
13918 - Divers

139181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
139182 - Taxe parafiscale ou fiscale
1398- Autres subventions d'investissement
14 - PROVISIONS REGLEMENTEES
145 - Amortissements dérogatoires
15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
151 - Provisions pour risques
1511 - Provisions pour litiges
1518 - Autres provisions pour risques
157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1572 - Provisions pour gros entretiens et grandes réparations
158 - Autres provisions pour charges
1581 - Provision pour Indemnité départ en retraite
1588 - Autres provisions pour charges
16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES
164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
165 - Dépôts et cautionnements reçus
167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
1674 - Avances de l'Etat
1678 - Avances d'autres collectivités territoriales
168 - Autres emprunts et dettes assimilées
1688 - Intérêts courus
18 - COMPTES DE LIAISON
181 - Compte de liaison des établissements
185 - Opérations de trésorerie inter-services
19 - FONDS DEDIES
194 - Fonds dédiés sur subvention de fonctionnement
20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
201 - Frais d'établissement
203 - Frais de recherche et de développement
205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
2053 - Logiciels
2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
206 - Droit au bail
208 - Autres immobilisations incorporelles
21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES
211 - Terrains
212 - Agencements - Aménagements de terrains
213 - Constructions
2131 - Bâtiments
2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
214 - Constructions sur sol d'autrui

2141 - Bâtiments sur sol d'autrui
2145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
215 - Installations techniques, matériel et outillage
2153 - Installations techniques
2154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
218 - Autres immobilisations corporelles
2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
2182 - Matériel de transport
2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
21831 - Matériel de bureau
21832 - Matériel informatique
2184 - Mobilier
2188 - Matériels divers
23 - IMMOBILISATIONS EN COURS
231 - Immobilisations corporelles en cours
2312 - Terrains
2313 - Constructions
2314 - Constructions sur sol d'autrui
2315 - Installations techniques, matériel et outillage
2318 - Autres immobilisations corporelles
232 - Immobilisations incorporelles en cours
2325 - Logiciels
237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS
261 - Titres de participation
266 - Autres formes de participation
267 - Créances rattachées à des participations
269 - Capital souscrit non versé
27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES
271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
272 - Titres immobilisés (droits de créance)
274 - Prêts
2743 - Prêts au personnel
2748 - Autres prêts
275 - Dépôts et cautionnements versés
2751 - Dépôts
2755 - Cautionnements
276 - Autres créances immobilisées
2761 - Créances diverses
2768 - Intérêts courus
28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
2801 - Frais d'établissement
2803 - Frais de recherche et de développement
2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
28053 - Logiciels
28058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
2808 - Autres immobilisations incorporelles
281 - Amortissements des immobilisations corporelles
2812 - Agencements et aménagements de terrains
2813 - Constructions
28131 - Bâtiments
28135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
2814 - Construction sur sol d'autrui
28141 - Bâtiments sur sol d'autrui
28145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage
28153 - Installations techniques
28154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
2818 - Autres immobilisations corporelles
28181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
28182 - Matériel de transport
28183 - Matériel de bureau et matériel informatique
28184 - Mobilier
28188 - Matériels divers
28 Bis – Dépréciations des immobilisations (amortissement pour ordre)
281 Bis - Dépréciations des immobilisations corporelles
2812 Bis - Agencements et aménagements de terrains
2813 Bis - Constructions
2814 Bis - Constructions sur sol d'autrui
2815 Bis - Installations techniques, matériel et outillage à caractère pédagogique
2818 Bis - Autres immobilisations corporelles
28181 Bis - Installations générales, agencements, aménagements divers
28182 Bis - Matériel de transport
28183 Bis - Matériel de bureau et informatique
28184 Bis - Mobilier
28188 Bis - Divers
29 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS
290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
2906 - Droit au bail
2908 - Autres immobilisations incorporelles
291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

2911 - Terrains
293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
2931 - Immobilisations corporelles en cours
2932 - Immobilisations incorporelles en cours
296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
2974 - Prêts
29743 - Prêts au personnel
29748 - Autres prêts
2975 - Dépôts et cautionnements
2976 - Autres créances immobilisées
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS
31 - MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES
311 - Achats de denrées pour la restauration
312 - Matières d'œuvres
317 - Fournitures
33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS
331 - Produits en cours
335 - Travaux en cours
34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
341 - Etudes en cours
345 - Prestations de services en cours
35 - STOCKS DE PRODUITS
355 - Produits finis
358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
37 - STOCKS DE MARCHANDISES
39 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS
391 - Dépréciation des matières premières et fournitures
393 - Dépréciation des en-cours de production de biens
394 - Dépréciation des en-cours de production de services
395 - Dépréciation des stocks de produits
397 - Dépréciation des stocks de marchandises
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS
40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES
401 - Fournisseurs
4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
4017 - Retenues de garantie et oppositions
404 - Fournisseurs d'immobilisations
4041 - Fournisseurs – Achats d'immobilisations
4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
409 - Fournisseurs débiteurs
4091 - Avances et acomptes versés sur commandes
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES
411 - Clients divers
4111 - Clients – Ventes de biens ou de prestations
4112 - Autres Clients
416 - Clients douteux
418 - Clients – Factures à établir
419 - Clients créditeurs
4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
4192 - Avances et acomptes reçus des autres clients
4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
421 - Rémunérations dues au personnel
4211 - Personnel titulaire et stagiaire
4212 - Personnel contractuel
4213 - Personnel vacataire
4214 - Personnel - allocations chômage dues
4215 - Autres personnels
422 - Œuvres sociales
423 - Elus
425 - Personnel - Avances et acomptes
426 - Déplacements du personnel
427 - Personnel – Oppositions
428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
4286 - Autres charges à payer
4287 - Produits à recevoir
43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
431 - Sécurité sociale
437 - Autres organismes sociaux
4372 - Mutuelles
4373 - Caisses de retraites et prévoyances
4374 - 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

4387 - Produits à recevoir
44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES
441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir
4411 - Subventions d'investissement
44111 - Etat
44112 - Région
44113 - Département
44114 - Communes et groupements de communes
44116 - Union Européenne
44117 - Autres organismes publics
44118 - Autres subventions d'investissement
4417 - Subventions d'exploitation
44171 - Etat
44172 - Région
44173 - Département
44174 - Communes et groupements de communes
44176 - Union Européenne
44178 - Autres organismes publics
4418 - Autres subventions d'exploitation
44182 - Conseil de la formation
44183 - Produits provenant de taxes parafiscales
44184 - Conseil national paritaire de la formation
44186 - Organismes professionnels
44187 - Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue
44188 - Autres
4419 - Avances sur subventions
444 - Impôt sur les sociétés
445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires
4452 - TVA due intra-communautaire
4455 - TVA à décaisser
4456 - TVA déductible
44562 - TVA déductible sur immobilisations
445622 - TVA déductible sur immobilisations intra communautaires
44566 - TVA déductible sur autres biens et services
445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra communautaires
44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
44572 - Sur achats intra-communautaires
4457 - TVA collectée par l'établissement
4458 - TVA à régulariser ou en attente
44583 - Remboursement de TVA sur le Chiffre d'affaires demandé
44584 - TVA récupérée d'avance pour régularisation
44586 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues

44587 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
4486 - Autres charges à payer
4487 - Produits à recevoir
45 – ASSOCIES
455 – Associé SCI
46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS
462 - Créances sur cessions d'immobilisations
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
4671 - Débiteurs divers
4672 - Créditeurs divers
4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat
4674 - Taxe d'apprentissage
46741 – Taxe d'apprentissage (organisme collecteur)
467410 - TA collecte FNDMA
467411 - TA collecte CDA
467412 - Quota concours financiers obligatoires
467413 - Quota subventions CFA / SA / écoles d'entreprises
467414 - Quota versements pré affectés
467415 - Quota versements non affectés
467416 - Hors Quota versements pré affectés barème
467417 - Hors Quota versements pré affectés hors barème
467418 - Hors Quota versements non affectés barème
467419 - Hors Quota versements non affectés hors barème
46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)
4675 - Fournitures acquises pour le compte des apprentis
4676 - Taxes, subventions, primes à recevoir
4677 - Subventions, primes à verser
4678 - Etablissements du réseau
46781 - Chambre de niveau régional
46782 - CMAD
46783 - APCMA
468 - Produits à recevoir et charges à payer
4686 - Charges à payer
4687 - Produits à recevoir
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
471 - Recettes à classer
472 - Dépenses à classer et à régulariser
48 - COMPTES DE REGULARISATION
486 - Charges constatées d'avance
487 - Produits constatés d'avance

49 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS
491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients
496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS
50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT
507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
5088 - Intérêts courus
51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES
511 - Valeurs à l'encaissement
5111 - Chèques bancaires à encaisser
5115 - Cartes bancaires à encaisser
5117 - Chèques impayés
5118 - Autres valeurs à encaisser
512 - Banques
515 - Trésor
518 - Intérêts courus
5186 - Intérêts courus à payer
5187 - Intérêts courus à recevoir
53 - CAISSE
531 - Caisse
54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS
543 - Régies d'avances
545 - Régies de recettes
58 - VIREMENTS INTERNES
59 - PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS
590 - Provisions pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES
60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS
601 - Achats stockés - Matières premières
6011 - Achats de denrées pour la restauration
6012 - Matières d'œuvres
6017 - Fournitures
603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
6031 - Variation des stocks de matières premières
60311 - Variation des stocks de denrées restauration
60312 - Variation des stocks de matières d'œuvre
60317 - Variation des stocks de fournitures
6037 - Variation des stocks de marchandises
604 - Achats d'études et prestations de services
6041 - Sous-traitance pédagogique
6042 - Sous-traitance action (hors pédagogique)

6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie,...)
60611 - Electricité
60612 - Eau
60613 - Gaz
60614 - Carburants et lubrifiants
60615 - Combustibles
60616 - Matières d'œuvre
60618 - Autres fournitures non stockables
6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives
6067 - Fournitures et petits matériels pédagogiques
6068 - Autres matières et fournitures non stockées
60683 - Reproduction de cours
607 - Achats de marchandises
61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTERIEURS
611 - Sous-traitance générale
612 - Redevances de crédit-bail
6122 - Crédit-bail mobilier
6125 - Crédit-bail immobilier
613 - Locations
6132 - Locations immobilières
6135 - Locations mobilières
614 - Charges locatives et de copropriété
615 - Travaux d'entretien et de réparations
6152 - Sur biens immobiliers
6155 - Sur biens mobiliers
6156 - Maintenance
616 - Primes d'assurance
6161 - Primes d'assurance I,V,D (Incendie, vol, dégâts des eaux)
6162 - Primes d'assurance dommage construction
6163 - Primes d'assurance Véhicules
6164 - Primes d'assurance Responsabilité Civile
6166 - Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés
6168 - Primes d'assurance Divers
617 - Etudes et recherches
618 - Divers
6181 - Documentation générale
6183 - Documentation pédagogique
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS (en relation avec l'activité)
621 - Personnel extérieur à l'établissement
6211 - Personnel intérimaire

6214 - Personnel mis à disposition ou prêté
6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire / du service distinct (CFA)
622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
6226 - Honoraires
6227 - Frais d'actes et de contentieux
6228 - Divers
623 - Publicité, publications, relations publiques
6231 - Annonces et insertions
6233 - Foires et expositions
6234 - Objets promotionnels
6236 - Catalogues et imprimés
6237 - Publications (dont publication CMA)
6238 - Divers (Pourboires, dons courants)
624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
6241 - Transports sur biens
6243 - Transports entre établissements ou services
6244 - Transports collectif des membres élus, associés, assimilés
6246 - Frais de regroupement apprentis, pré apprentis, autres stagiaires de la formation continue
62461 - Frais de regroupement apprentis
62462 - Frais de regroupement autres stagiaires de la formation continue
62463 - Frais de regroupement pré apprentis
6247 - Transports collectifs du personnel
6248 - Divers (dont voyage d'étude et à but éducatif)
625 - Déplacements, missions et réceptions
6251 - Déplacements du personnel
6252 - Déplacements des intervenants extérieurs
6253 - Frais d'inscription aux colloques
6254 - Déplacements des membres élus, associés ou assimilés
6255 - Frais de déménagement du personnel
6256 - Missions
62561 - Missions du personnel
62564 - Missions des élus
6257 - Réceptions
6258 - Frais de représentation
626 - Frais postaux et frais de télécommunications
6261 - Affranchissement
6262 - Frais de télécommunications
627 - Services bancaires et assimilés
6271 - Frais sur titres
6272 - Commissions et frais sur emprunts
6276 - Location de coffre
6278 - Autres frais et commissions

628 - Divers
6281 - Blanchissage
6282 - Formation continue du personnel de l'établissement
6283 - Frais de reproduction imprimé spécifiques
6284 - Frais de recrutement du personnel
6285 - Hébergement extérieur des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
6286 - Restauration extérieure des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
6287 - Bourses échanges Européens
6288 - Autres prestations extérieures diverses, concours divers
63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (Administration des impôts)
6311 - Taxe sur les salaires
6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6318 - Autres
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
6338 - Autres
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
63511 - Taxe d'habitation
63512 - Taxe foncière
63513 - Autres impôts locaux
6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 - Impôts indirects
6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
6358 - Autres droits
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
6371 - FIPHFP
6378 - Taxes diverses
64 - CHARGES DE PERSONNEL
641 - Rémunérations du personnel
6411 - Salaire et appointements
64111 - Traitements du personnel titulaire et stagiaire
64112 - Traitements du personnel contractuel
64113 - Traitements du personnel vacataire
64114 - Traitements du personnel détaché
6412 - Congés payés du personnel
6413 - Primes et gratifications
64131 - Primes et gratifications du personnel titulaire et stagiaire
64132 - Primes et gratifications du personnel contractuel
6414 - Indemnités diverses

64141 - Indemnités diverses du personnel titulaire et stagiaire
64142 - Indemnités diverses du personnel contractuel
6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi et de retraite
64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel titulaire et stagiaire
641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
641712 - Allocations pour perte d'emploi
641713 - Indemnité de départ en retraite
64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel contractuel
641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
641722 - Allocations pour perte d'emploi
6418 - Autres rémunérations du personnel
64181 - Autres rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64182 - Autres rémunérations du personnel contractuel
645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
6451 - Cotisations à l'URSSAF
64511 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64512 - Sur rémunérations du personnel contractuel
6452 - Cotisations aux mutuelles
64521 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64522 - Sur rémunérations du personnel contractuel
6453 - Cotisations aux caisses de retraites
64532 - Pension civile
645321 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
645322 - Sur rémunérations du personnel contractuel
64538 - Autres caisses de retraite
645381 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
645382 - Sur rémunérations du personnel contractuel
6454 - Assurance chômage
6455 - Charges sociales sur congés à payer
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
64581 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64582 - Sur rémunérations du personnel contractuel
64586 - Participation aux charges de fonctionnement des CFA non gérés directement par la chambre
647 - Autres charges sociales et prestations directes
6471 - Prestations directes
64713 - Traitements et indemnités des personnels en congé longue durée, maladie prof. ou A.T
64718 - Autres prestations directes
6474 - Œuvres sociales
6475 - Médecine du travail
6478 - Divers
648 - Autres charges de personnel

6481 - Chèques déjeuner
6482 - Indemnité de transport
6488 - Autres charges de personnel
65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
653 - Indemnités versées aux représentants de la Chambre
6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus
6532 - Indemnité de présence versées aux membres élus
6533 - Indemnités de présence versées aux membres associés et assimilés
654 - Charges sur créances irrécouvrables
6541 - Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice
6542 - Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs
657 - Charges spécifiques
6571 - Elections
6572 - Subventions
65721 - Subventions – CFA non gérés par la compagnie
65722 - Subventions chambre de métiers de l'artisanat de niveau régional
65724 - Subventions chambre de métiers de l'artisanat départementale
65728 - Subventions - Autres organismes
6573 - Bourses, récompenses
6578 - Autres charges spécifiques
658 - Charges diverses de gestion courante
6581 - Frais de gestion sur ressources affectées (APCMA)
65811 - Participation aux frais de l'APCMA
65813 - Participation au fonds de catastrophes naturelles
65814 - Participation au fonds de solidarité des Présidents
65815 - Indemnités compensatrice des anciens Présidents
6582 - Participation aux frais des chambres de niveau régional
65821 - Fonds de péréquation
65828 - Autres participations
6583 - Participation aux services communs
6584 - Caisse de secours aux artisans
6585 - Participation aux charges des services à comptabilité distincte (dont CFA)
6586 - Participation aux frais de la CMAD
65861 - Fonds de péréquation
658611 - Fonds de péréquation issus de l'APCMA
658612 - Fonds de péréquation issus de la chambre de niveau régional
65862 - Participation issue des ressources de fonctionnement affectées
6588 - Autres charges et participations diverses
66 - CHARGES FINANCIERES
661 - Charges d'intérêts
6611 - Intérêts des emprunts et des dettes

6615 - Intérêts des comptes courants
6618 - Autres charges d'intérêts
664 - Pertes sur créances liées à des participations
665 - Escomptes accordés
666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières
67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES
671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
6713 - Dons, libéralités
6714 - Créances devenues irrécouvrables
6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
67181 - Rappels d'impôt (autres qu'impôts sur les bénéfices)
67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
672 - Charges sur exercices antérieurs
675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)
6751 - Immobilisations incorporelles
6752 - Immobilisations corporelles
6756 - Immobilisations financières
678 - Autres charges exceptionnelles
68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS
681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation
6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations
68111 - Immobilisations incorporelles
68112 - Immobilisations corporelles
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
681511 - Provisions pour litige
681518 - Provisions pour autres risques
681572 - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions
681581 - Provisions pour indemnités de départ en retraite
681588 - Provisions pour autres charges
6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières
687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles
689 - Fonds dédiés
6894 - Fonds dédiés - Engagement à réaliser sur subventions attribuées
69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILÉS
695 - Impôts sur les bénéfices
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

70 - VALEURS DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
701 - Ventes de produits finis
703 - Ventes de produits résiduels
704 - Travaux
705 - Etudes
706 - Prestations de services
7061 - Redevances et droits
70611 - Contrats d'apprentissage
70612 - Inscription des droits d'examen
70618 - Autres redevances et droits
7062 - Restauration
7064 - Transports
7065 - Hébergements
7066 - Prestations d'enseignement
70661 - Contributions au SPI
70662 - Formation modulaire de courte durée
70664 - Formation qualifiante
70668 - Autres prestations d'enseignement
7067 - Prestations aux entreprises
70671 - Actions économiques
70674 - Actions relatives à l'emploi
70678 - Autres prestations aux entreprises
7068 - Prestations diverses
70681 - Foires et salons
70688 - Autres prestations diverses
707 - Ventes de marchandises
708 - Produits des activités annexes
7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux
7088 - Autres produits d'activités annexes
71 - PRODUCTION STOCKEE (variation de l'exercice)
713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
7133 - Variation des en-cours de production de biens
7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Variation des stocks de produits
72 - PRODUCTION IMMOBILISEE
724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)
74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
741 - Etat

7411 - Ministère chargé de l'éducation nationale
74111 - Fonctionnement CFA
74112 - Restauration
74113 - Hébergement
74114 - Organisation des examens
74118 - Divers
7412 - Ministère chargé de l'artisanat
74122 - Initiation à la gestion
74123 - Actions relatives à l'apprentissage
74124 - Actions relatives à l'emploi
74125 - Formation professionnelle continue
74126 - Actions économiques
74127 - Opération de promotion commerciale
74128 - Divers
7418 - Autres Ministères
74181 - Ministère du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle
74182 - Fonds de la formation professionnelle
74188 - Autres
744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
7442 - Région
74421 - Fonctionnement CFA
74422 - Aide à l'apprenti
744222 - Restauration
744223 - Hébergement
744224 - Transport
744225 - Dapep et manuels scolaires
744228 - Autres aides
74423 - Actions relatives à l'apprentissage
74424 - Actions relatives à l'emploi
74425 - Formation professionnelle continue
74426 - Actions économiques
74427 - Opération de promotion commerciale
74428 - Divers
7443 - Département
74431 - Fonctionnement CFA
74433 - Actions relatives à l'apprentissage
74434 - Actions relatives à l'emploi
74435 - Formation professionnelle continue
74436 - Actions économiques
74437 - Opération de promotion commerciale
74438 - Divers
7444 - Commune et groupements de communes

7446 - Union Européenne
7448 - Autres organismes publics
746 - Dons et legs
748 - Autres subventions d'exploitation
7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
7482 - Subvention de l'APCMA
7483 - Produits provenant de taxes fiscales
7484 - Fonds de la CNPF
7485 - Participation de l'organisme gestionnaire aux services de comptabilité distincte (CFA)
7486 - Organismes professionnels
7487 - Subvention de la chambre de niveau régional
74871 - Subvention provenant de l'Etat portée par la chambre de niveau régional
748711 - Subvention issue du droit additionnel supplémentaire
748718 - Autres subventions provenant de l'Etat portées par la chambre de niveau régional
74872 - Subvention provenant de la Région portée par la Chambre de niveau régional
74873 - Subvention provenant du Département portée par la Chambre de niveau régional
74874 - Subvention provenant d'une commune ou groupements de communes portée par la chambre de niveau régional
74876 - Subvention provenant de l'Union Européenne portée par la Chambre de niveau régional
74878 - Autres subventions de la chambre de niveau régional
7488 - Autres
75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
755 - Quote-part des bénéficiaires attribués
757 - Produits spécifiques
7571 - Taxe pour frais de chambres de métiers
75711 - Droit fixe
75712 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement du taux de 60% du produit du droit fixe)
75713 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (dépassant le taux de 60% du produit du droit fixe dans la limite de 90% de ce produit)
7572 - Redevances du répertoire des métiers
7573 - Péréquation reçue
75731 - Péréquation reçue de l'APCMA
75732 - Péréquation reçue de la Chambre de niveau régional
7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD
7575 - Droit additionnel des chambres de niveau régional (formation continue des chefs d'entreprises)
758 - Divers autres produits de gestion courante
7581 - Contribution aux déplacements des élus
7582 - Cession de guides, livres, annuaires, listes
7584 - Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage
7588 - Autres produits divers de gestion courante
76 - PRODUITS FINANCIERS
761 - Produits de participation

762 - Produits des autres immobilisations financières
7621 - Revenus des titres immobilisés
7624 - Revenus des prêts au personnel
7628 - Revenus des autres prêts
763 - Revenus des autres créances
764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
765 - Escomptes obtenus
766 - Gains de change
767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 - Autres produits financiers
77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS
771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes
7712 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
7713 - Libéralités reçues
7714 - Rentrée sur créances amorties
7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
772 - Produits sur exercices antérieurs
775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
7751 - Immobilisations incorporelles
7752 - Immobilisations corporelles
7756 - Immobilisations financières
777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
778 - Autres produits exceptionnels
78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS
781 - Reprises sur amortissements et provisions – Produits d'exploitation
7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
78111 - Immobilisations incorporelles
78112 - Immobilisations corporelles
7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
786 - Reprises sur provisions – Produits financiers
787 - Reprises sur provisions – Produits exceptionnels
789 - Fonds dédiés
7894 - Fonds dédiés - Report des subventions non utilisées des exercices antérieurs
79 - TRANSFERTS DE CHARGES
791 - Transferts de charges d'exploitation
796 - Transferts de charges financières
797 - Transferts de charges exceptionnelles

PARTIE 2

LES COMMENTAIRES DE COMPTES

CHAPITRE 1

LES COMPTES DE LA CLASSE 1

Les comptes de la classe 1 regroupent l'ensemble des ressources dites « permanentes » d'un établissement. Il s'agit :

- des ressources externes constituées du capital social, des réserves, des subventions d'investissement, des emprunts et dettes assimilées,
- des ressources internes constituées du résultat de l'exercice,
- et des provisions pour risques et charges.

Du point de vue de l'analyse du bilan, les comptes de capitaux sont déterminés par la différence entre l'ensemble des éléments d'actifs de l'établissement et l'ensemble des éléments du passif externe¹. Le passif constitue l'ensemble des ressources de l'entité. Il se compose des capitaux propres et des passifs (ou passif externe).

COMPTE 10 - CAPITAL ET RESERVES

La situation juridique particulière des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat et leurs conditions de création expliquent le remplacement des comptes de capitaux par des comptes retraçant l'origine et la nature des biens dont disposent lesdits établissements. Par conséquent, le compte 10 présente les subdivisions suivantes :

Compte 102 - Apports

1021 - Dotation initiale

Ce compte retrace, au bilan d'entrée, les moyens en nature ou en espèces qui doivent normalement être considérés **comme des apports en capital dont l'origine de financement n'est pas toujours précisée**.

Ce compte peut aussi être doté lorsqu'une reprise sur réserves est destinée à l'acquisition d'une immobilisation.

Technique comptable

Reprise sur réserves pour acquisition d'une immobilisation :

- *Débit du compte 1068 – Réserves (facultatives)*
- *Crédit du compte 1021 – Dotation initiale*

1025 - Dons et legs

Sont inscrits à ce compte, les apports en capital provenant d'organismes extérieurs à l'établissement (autres que l'Etat et la Région), les dons et legs, **durables et inaliénables, en nature ou en espèces** et destinés en général à des opérations d'investissement.

1027 - Affectation

Ce compte est destiné à enregistrer au passif du bilan **la contrepartie des biens faisant l'objet d'une attribution sous forme d'affectation** au profit de l'établissement. Le bien peut être mis à disposition à titre gratuit ou moyennant le versement d'une indemnité. La valeur retenue du bien est la valeur vénale en cas d'affectation définitive ou la valeur locative en cas d'affectation provisoire sans transfert de propriété.

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

Technique comptable

Comptabilisation de l'attribution d'un bien sous forme de dotation ou d'un bien affecté (à sa valeur estimée) :

- *Débit du compte de classe 2 concerné*
- *Crédit du compte 1027 Affectation*

Fin de l'affectation :

- *Débit du compte 1021 Affectation*
- *Crédit du compte de classe 2 concerné*

Précision : La charge d'amortissement des biens inscrits dans les comptes 1021 et 1025 est constatée en utilisant le compte 1069 – Dépréciation de l'actif pour les biens existants et le compte d'amortissement réel budgétaire correspondant pour les acquisitions à venir. Les biens inscrits au compte 1027 – Affectation n'étant pas la propriété de l'établissement, ils ne peuvent pas être amortis ou dépréciés.

Compte 105 - Ecart de réévaluation

1052 - Ecart de réévaluation libre

Depuis le 1er janvier 1984, le Code de Commerce (article L 123-18) permet de procéder à la réévaluation libre des immobilisations figurant au bilan d'un établissement.

Les opérations de réévaluation portent **sur l'ensemble des immobilisations corporelles et financières** (sont donc exclus les stocks et valeurs mobilières de placement). Toutefois, il a été possible de ne réévaluer que certains éléments et de ne retenir pour les autres éléments que la valeur comptable correspondant à la valeur actuelle.

L'écart de réévaluation est égal à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable du bien à réévaluer. La plus ou moins value dégagée à cette occasion ne constituant pas un élément du résultat, elle est inscrite au compte 105 poste spécifique pour les opérations de réévaluation ayant eu lieu.

L'amortissement d'un bien réévalué se poursuit selon le plan d'amortissement initialement décidé, la base de calcul de la dotation aux amortissements changeant et devenant la nouvelle valeur nette comptable du bien réévalué (ou valeur réelle).

A compter de la mise en application de ce référentiel, il est demandé aux établissements de ne plus pratiquer de réévaluation libre des immobilisations². Seul le report à nouveau du compte 1052 subsiste jusqu'à la constatation de sortie des biens réévalués.

Technique comptable

Constatation de sortie d'un bien réévalué :

- *Débit 1052 Ecart de réévaluation libre*
- *Crédit du compte de classe 2 concerné*

Pour la fraction de la valeur réévaluée non encore amortie.

Cette opération solde le compte 1052 Ecart de réévaluation qui a été amputé chaque année du complément d'amortissement lié à la réévaluation par son débit, en contrepartie du crédit de la subdivision intéressée du compte 28.

² Parmi les différentes options proposées par le PCG, le choix s'est porté sur l'option mentionnée afin d'harmoniser et de faciliter les comparaisons et la remontée d'informations.

Compte 106 - Réserves

Les réserves sont des bénéfices affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire votée en Assemblée Générale. Elles s'inscrivent au crédit du compte 106 avec les subdivisions suivantes :

1061 - Part de droit additionnel affectée à des investissements à réaliser à la date de clôture

Lorsqu'une part du produit du droit additionnel est perçue afin de réaliser des investissements, une réserve doit être constituée. (Cf. technique comptable dans le chapitre 7 relatif à la Taxe pour Frais de Chambre de Métiers et de l'Artisanat en partie 3).

1068 - Réserves (facultatives)

Sont enregistrés dans ce compte, les résultats conservés par l'établissement. Son solde présente **le montant cumulé de ces résultats**. Les réserves facultatives peuvent **être affectées à l'apurement des pertes** d'un établissement.

Des subdivisions peuvent être créées afin d'affecter précisément l'objet des réserves, notamment pour les Centre de Formation des Apprentis (CFA) qui isolent par nature leur résultat et effectuent des reprises sur réserves si nécessaire aussi par nature (restauration, hébergement, transport, etc...). Ces reprises sur réserves sont destinées à l'apurement d'une perte ou à l'acquisition d'immobilisation (cf. compte de dotation initiale).

1069 - Dépréciation de l'actif

Ce compte est utilisé lorsque l'établissement **ne pratique pas l'amortissement réel budgétaire d'un bien**. La circulaire du ministère chargé de l'artisanat du 10 décembre 1991 précise que seuls les immeubles administratifs et autres constructions pouvaient être amortis pour ordre.

Technique comptable :

Comptabilisation de la dotation aux amortissements pour ordre :

- Débit du compte 1069 – Dépréciation de l'Actif
- Crédit d'un compte 28 Bis – Dépréciation des immobilisations (amortissement pour ordre)

Sortie d'un bien immobilisé amorti pour ordre :

- Débit d'un compte 28 Bis – Dépréciation des immobilisations (amortissement pour ordre)
- Crédit du compte 1069 – Dépréciation de l'Actif
- Débit d'un compte 675 – Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés pour la valeur restant à amortir
- Crédit du compte 2 correspondant

Si le bien fait l'objet d'une cession (exemple de cession sans TVA) :

- Débit d'un compte 5 de trésorerie pour la valeur du prix de cession
- Débit d'un compte 775 – Produits des cessions d'éléments d'actif

Les amortissements pour ordre font l'objet d'un régime transitoire et peuvent encore être pratiqués pendant 10 ans pour les biens existants et partiellement amortis pour ordre, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2022.

Pour toutes les nouvelles acquisitions, quelle que soit l'origine du bien, seul l'amortissement réel budgétaire pourra être pratiqué.

COMPTE 11 - REPORT A NOUVEAU

Figure au compte 11, le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation a été ajournée par l'assemblée générale d'un établissement du réseau des chambres de métiers de l'artisanat qui a statué sur les comptes de l'exercice précédent, dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent.

Peut également être portée dans ce compte l'incidence des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs, conformément aux dispositions du chapitre 11 de l'instruction M9-1 (réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif) : la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau. Une mention de ces retraitements est faite en annexe.

Le compte 11 présente les subdivisions suivantes :

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

COMPTE 12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

Le compte 12 présente le résultat de l'exercice, c'est-à-dire soit un excédent net total, soit une perte nette totale.

Le résultat se rapporte à l'exercice et il est égal tant à la différence entre :

- les produits et les charges,
- qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

Lorsque des opérations affectent directement les capitaux propres sans transiter par le résultat, il convient d'en faire mention en annexe (opérations d'imputation en fonds de dotation, en dons et legs, en affectation ou autres variations).

Pour la détermination du résultat, le principe de rattachement à l'exercice s'applique. Sont rattachés les produits acquis à l'exercice et les charges supportées par l'exercice (plus ou moins les régularisations des exercices précédents). Il en est de même de la méthode des coûts historiques.

Le compte 12 est subdivisé comme suit :

120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)

129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)

Technique comptable

Détermination du résultat :

En fin d'exercice, les comptes de charges et de produits sont soldés par le compte 120 si le résultat est excédentaire ou par le compte 129 s'il est déficitaire.

Affectation du résultat :

Les comptes 120 et 129 sont soldés au début de l'exercice par les comptes de réserves intéressés et/ou les comptes de report à nouveau sur décision de l'assemblée générale approuvant l'affectation de résultat de l'établissement.

COMPTE 13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Figurent au compte 13, les subventions dont bénéficie un établissement du réseau des chambres de métiers de l'artisanat en vue **d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées** (subvention d'équipement) ou de **financer des activités à long terme** (autres subventions d'investissement). Cette définition peut être étendue au remplacement ou à la remise en état des immobilisations.

D'un point de vue comptable, le montant des subventions d'investissement apparaît au bilan jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet. Elles constituent un moyen de financement extérieur très fréquent et sont affectées à des éléments d'actifs bien déterminés.

Il convient donc de **les gérer en parallèle** des immobilisations qu'elles ont financées :

- le montant des subventions disparaît du passif lorsque l'immobilisation disparaît elle-même de l'actif,
- un amortissement sur la subvention doit être pratiqué si les biens acquis au moyen de la subvention font l'objet d'un amortissement.

Pour les biens amortis pour ordre, il n'est pas comptabilisé d'amortissement sur subvention, le résultat de l'établissement n'étant pas impacté.

La méthode de comptabilisation retenue est la suivante :

La subvention est enregistrée dans les capitaux propres au compte 13 – Subventions d'investissement, **le profit en résultant étant alors échelonné sur plusieurs exercices** par l'intermédiaire du compte 777 quote-part de subvention virée au résultat.

Le compte 13 présente les subdivisions suivantes :

- 131 - Subventions d'équipement
 - o 1311 - Etat
 - o 1312 - Région
 - o 1313 - Départements
 - o 1314 - Communes et groupements de communes
 - o 1316 - Union Européenne
 - o 1317 - Autres organismes (dont organisme gestionnaire)
 - o 1318 - Divers
 - 13181 – Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 - 13182 – Taxes parafiscales ou fiscales
- 138 - Autres subventions d'investissement
- 139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
 - o 1391 - Subventions d'équipement
 - 13911- Etat
 - 13912 - Régions
 - 13913 - Départements
 - 13914 - Communes et groupements de communes
 - 13916 - Union Européenne
 - 13917 - Autres organismes
 - 13918 - Divers
 - 139181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 - 139182 - Taxe parafiscale ou fiscale
 - o 1398 - Autres subventions d'investissement

Technique comptable

Comptabilisation de la subvention :

•Débit du compte 441 – Etat et autres collectivités – Subventions à recevoir si la subvention est attendue ou un compte de trésorerie

•Crédit des comptes 131 ou 138 selon la nature de la subvention

Amortissement de la subvention :

•Débit du compte 139 – Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

•Crédit du compte 777 – Quote-part des subventions virée au résultat de l'exercice

Pour un montant égal à la dotation aux amortissements de l'immobilisation acquise totalement au moyen de la subvention ou pour un montant proportionnel si le financement de l'immobilisation par la subvention est partiel.

Pour les immobilisations non amortissables, la subvention d'équipement n'est pas amortie, elle reste inscrite au compte 131 aussi longtemps que le bien figure à l'actif.

En fin d'amortissement, les comptes 131 et 139 sont soldés l'un par l'autre.

COMPTE 14 - PROVISIONS REGLEMENTEES

Compte 145 - amortissements dérogatoires

Les amortissements dérogatoires font l'objet de textes particuliers, qui les prescrivent. Ils ne correspondent pas à l'objet normal d'un amortissement. L'APCMA souhaite que les chambres puissent continuer à procéder à ce type d'amortissements conformément au principe de continuité des méthodes, sachant que ces régimes sont voués à l'extinction une fois ces biens totalement amortis. La suppression de ce compte pourrait causer des difficultés de changement de méthode à ces chambres (corrections à effectuer avec l'aide d'experts-comptables).

COMPTE 15 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Selon le plan comptable général, une provision est « un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise ». En application du principe de prudence, des provisions pour risques et charges peuvent être constituées pour couvrir :

- des risques et des charges,
- dont l'objet est très **précis**,
- dont la réalisation est **incertaine** mais **probable** eu égard aux événements survenus ou en cours.

Ces provisions sont évaluées lors de l'arrêté des comptes de l'établissement.

Le compte 15 présente les subdivisions suivantes :

Compte 151 - Provisions pour risques

Sont inscrites dans le compte 151, toutes les provisions couvrant les risques liés à l'activité même de l'établissement. Elles concernent essentiellement **l'exploitation de l'établissement**. Ces provisions se subdivisent en :

1511 - Provisions pour litiges

Elles sont comptabilisées pour faire face au paiement d'**une condamnation pécuniaire** résultant probablement d'un procès en cours à la date de clôture des comptes.

Exemples : risques d'indemnités, de dommages et intérêts, de frais de procès, amendes et pénalités fiscales et sociales liés à des redressements, amendes pénales, etc...

1518 - Autres provisions pour risques

Ce compte concerne les autres provisions pour risques, notamment les provisions constituées pour le paiement des indemnités de licenciement lorsque des événements en cours à la clôture des comptes rendent probable un licenciement (Convocation envoyée avant la date de clôture) ou lorsqu'un licenciement est annoncé avant la clôture de l'exercice.

A contrario, un licenciement notifié avant la clôture des comptes constitue une charge de l'exercice quand bien même l'indemnité de licenciement ne serait versée que l'exercice suivant, à l'expiration du préavis. (Cf les chapitres 1 « Comptabilisation des charges du personnel » et 13 « les dépréciations et provisions » en partie 3).

Les autres provisions pour risques concernent également les provisions pour pertes sur marchés ou pertes sur contrats.

Cf. : la technique comptable générale

Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Ces provisions sont comptabilisées si en raison de leur nature ou de leur importance, **elles ne peuvent être supportées par le seul exercice** au cours duquel elles sont engagées.

1572 - Provisions pour gros entretiens et grandes réparations

Pour constater ces provisions, les conditions suivantes sont requises :

- la dépense doit excéder de par son montant, sa nature et son importance, le coût d'une charge annuelle et normale de l'établissement,
- la dépense n'augmente pas la valeur des actifs, elle ne prolonge pas leur durée probable d'utilisation et elle doit permettre de maintenir ceux-ci en état d'usage ou de fonctionnement,
- les travaux doivent être précisément identifiés et donner lieu à une programmation détaillée,
- et la réalisation des travaux doit être probable.

En aucun cas, les dépenses de remplacement ne peuvent faire l'objet d'une provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

Ces dépenses sont, soit comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, soit provisionnées en compte 157. La méthode des composants permet de mieux étaler la dépense, alors que la provision impacte les charges sur les premiers exercices.

Technique comptable

Exemple : soit une immobilisation acquise neuve le 1^{er} janvier N et devant être révisée en N+5.

Constitution de la provision à chaque clôture des exercices N à N+4 pour un montant égal à 1/5^{ème} du coût de la révision

- Débit du compte 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit du compte 1572 Provisions pour gros entretiens et grandes réparations

Reprise de la provision lors de la réalisation des travaux en N+5 ou si la provision devenait sans objet (projet de travaux abandonné) :

- Débit du compte 1572 Provisions pour gros entretiens et grandes réparations
- Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges

Comptabilisation de la charge d'entretien correspondante en N+5 :

- Débit du compte intéressé de la classe 6
- Crédit du compte de tiers intéressé

Compte 158 - Autres provisions pour charges

1581 - Provisions pour indemnité de départ en retraite

Cette provision est calculée selon l'article 37 du statut de personnel des chambres de métiers et de l'artisanat. Ce compte ne doit plus être utilisé³. Les provisions passées doivent être reprises. Le montant actualisé de l'indemnité de départ en retraite est mentionné dans l'annexe comptable.

1588 - Autres provisions pour charges

Exemples : provision pour remise en état, décontamination, remise en état d'un site, etc...

Technique comptable générale

Constitution de la provision :

- Débit du compte 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit des comptes 151, 157 ou 158

Ajustements de fin d'exercice :

Augmentation de la provision :

- Débit du compte 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit des comptes 151, 157 ou 158

Diminution ou annulation de la provision :

- Débit des comptes 151, 157 ou 158
- Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

Réalisation du risque ou de la charge :

Reprise de la provision

- Débit des comptes 151, 157 ou 158
- Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

Comptabilisation de la charge correspondante

- Débit du compte intéressé de la classe 6
- Crédit du compte de tiers intéressé

Sont à mentionner dans l'annexe :

- un tableau de variation des provisions pour risques et charges afin d'identifier les provisions reprises mais non utilisées du fait qu'elles majorent le résultat en cours,
- les informations telles que la nature, l'échéance attendue, l'évaluation des provisions pour risques et charges dont le montant est significatif.

³ Parmi les différentes options proposées par le PCG, le choix s'est porté sur l'option mentionnée afin d'harmoniser et de faciliter les comparaisons et la remontée d'informations.

COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

Le compte 16 regroupe les emprunts, les dettes financières assimilées à des emprunts tels que les dépôts et cautionnements reçus, les avances de l'Etat et des autres collectivités territoriales.

Les emprunts et dettes assimilées participent avec les capitaux propres à **couvrir les besoins de financement durable** des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Leur comptabilisation comporte les particularités suivantes :

- Le décaissement et l'encaissement constituent le fait générateur de l'enregistrement comptable,
- Seul le principal de la dette ou de la créance doit figurer au bilan,
- La comptabilisation de la dissociation du principal et des intérêts doit suivre le plan d'amortissement du crédit communiqué par les banques ou des établissements financiers.

Le compte 16 présente les subdivisions suivantes :

- 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 - Dépôts et cautionnements reçus
- 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
 - o 1674 - Avances de l'Etat
 - o 1678 - Avances d'autres collectivités territoriales
- 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
 - o 1688 - Intérêts courus

Technique comptable pour les comptes 164 et 167

Emprunt :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit du compte 164 ou 167

Remboursement d'emprunts :

- Débit du compte 164 ou 167
- Débit du 6611 Intérêts et dettes
- Crédit du compte de disponibilités

Technique comptable pour le compte 165

Réception d'un dépôt ou d'un cautionnement :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit du compte 165

Restitution d'un dépôt ou d'un cautionnement :

- Débit du compte 165
- Crédit du compte de disponibilités

Technique comptable pour le compte 1688

Comptabilisation des intérêts courus non échus (opération de fin d'exercice) :

- Débit du compte 6611 Intérêts des emprunts et des dettes
- Crédit du compte 1688 Intérêts courus

A l'ouverture de l'exercice suivant (extourne) :

- Débit du compte 1688 Intérêts courus

•Crédit du compte 6611 Intérêts des emprunts et des dettes

Lors de la clôture des comptes, pour les établissements qui souhaitent identifier les échéances à long, moyen et court terme, il est possible de subdiviser les comptes de la classe 16. Le capital restant dû de chaque emprunt ou dette assimilée est ainsi réparti :

- à court terme : échéance égale ou inférieure à 1 an au jour de l'inventaire,
- à moyen terme : échéance égale ou inférieure à 5 ans et supérieure à 1 an au jour de l'inventaire,
- à long terme : échéance supérieure à 5 ans au jour de l'inventaire.

Les établissements ayant ouvert ces subdivisions devront procéder lors des écritures d'inventaire au transfert des échéances « à long terme » vers les échéances « à moyen terme » des emprunts dont le remboursement, au jour de l'inventaire est devenu égal ou inférieur à 5 ans ainsi qu'au transfert des échéances « à moyen terme » vers les échéances « à court terme » des emprunts dont le remboursement est devenu égal ou inférieur à 1 an.

Enfin, les emprunts et dettes assimilés doivent être mentionnés en annexe dans **les engagements financiers** ainsi que toutes modifications liées à ces emprunts et dettes (nouvel emprunt contracté, remboursement anticipé d'un emprunt, renégociation des conditions de l'emprunt, etc...).

COMPTE 18 - COMPTES DE LIAISON

Le compte 18 assure la liaison entre les entités ou services d'un même établissement ayant des comptabilités distinctes. Ses subdivisions sont les suivantes :

- 181 - Compte de liaison des établissements
Sont enregistrées dans ce compte les écritures impactant les comptes d'immobilisations, de charges et produits.
- 185 - Opérations de trésorerie inter-services
Dans ce compte figure toutes les écritures impactant les comptes de trésorerie de la classe 5. Les comptes de liaison se soldent et disparaissent lors des écritures d'inventaire.

Cf. chapitre 11 de la partie 3 relatif aux comptes de liaison entre CFA et organisme gestionnaire.

COMPTE 19 - FONDS DEDIES

Le compte 19 est utilisé pour assurer le suivi des ressources affectées non consommées à la clôture de l'exercice, par le principe des fonds dédiés.

- 194 – Fonds dédiés sur subvention de fonctionnement

Les fonds dédiés correspondent aux rubriques du passif qui enregistrent, à la clôture de l'exercice, la partie des ressources, affectées par des tiers financeurs à des projets définis, qui n'a pas pu encore être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard.

Le principe de comptabilisation est expliqué dans la partie 3, chapitre 14 – La comptabilisation des fonds dédiés.

CHAPITRE 2

LES COMPTES DE LA CLASSE 2 - LES IMMOBILISATIONS

DEFINITION DES IMMOBILISATIONS

L'article 211-1 du plan comptable général précise qu'« un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. »

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

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

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

Aussi, il est demandé aux établissements d'imputer à la section de fonctionnement du budget et par conséquent, de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur unitaire hors taxes est inférieure au seuil fiscal actuellement fixé à 500 € hors taxe. Cependant, lorsque le bien est associé à une subvention d'investissement, il est comptabilisé en immobilisation même si sa valeur est inférieure au seuil fixé.

Cette disposition simplificatrice, prévue dans le souci de ne pas encombrer les postes d'immobilisations du bilan de biens de faible valeur unitaire, ne saurait conduire toutefois à distraire du bilan les immobilisations qui y sont déjà inscrites et dont la valeur unitaire est inférieure aux limites ci-dessus fixées. Bien entendu, l'amortissement de ces dernières immobilisations devra continuer à être effectué comme par le passé.

LE CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent :

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

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

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

MODALITES D'EVALUATION DES IMMOBILISATIONS

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, les biens sont comptabilisés conformément aux prescriptions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'établissement sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit ou reçus en dotation ou en affectation sont comptabilisés, après estimation, à leur valeur vénale.

Cette valeur est déterminée directement par l'établissement en tenant compte des estimations recueillies auprès du service des domaines ou des experts que l'établissement jugerait opportun de consulter.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en euros résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures évalué comme ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

La valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve le bien. La valeur vénale doit être appréciée en fonction de la situation de l'établissement au moment de la comptabilisation du bien ; l'hypothèse retenue sera celle d'une continuité économiquement justifiée de l'exploitation sauf information contraire.

A l'inventaire, l'établissement procède au recensement de ses éléments actifs et passifs.

Pour les biens dont le potentiel des services attendus s'amointrit normalement d'une manière jugée irréversible avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause, l'établissement établit un plan d'amortissement. A chaque arrêté des comptes, la valeur comptable nette du bien résulte de l'application du plan d'amortissement à la valeur d'entrée.

Cette valeur comptable nette n'est pas affectée par la valeur actuelle du bien sauf si celle-ci lui est inférieure. Dans ce dernier cas, il est procédé à la constitution :

- soit d'un amortissement exceptionnel si la dépréciation est jugée irréversible, le reliquat du plan d'amortissement étant modifié en conséquence ;
- soit d'une dépréciation si celle-ci n'est pas jugée irréversible.

Les comptes de dépréciation ou de provision sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises dans les résultats (cf. chapitre 13 relatif aux dépréciations et provisions de la partie 3).

La comparaison entre les valeurs actuelles et les valeurs comptables nettes est, en principe, effectuée élément par élément.

Les immobilisations situées à l'étranger sont comptabilisées pour leur valeur d'entrée dans le patrimoine. Si le coût de ces opérations est exprimé en monnaie étrangère, il est converti en euros au cours du jour de l'opération.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les dépréciations, sont calculés sur cette valeur. Dans tous les cas, c'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le bénéfice (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations font l'objet d'amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 pour les amortissements, et 29 pour les dépréciations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement.

Les modalités et conditions d'amortissement et de dépréciation sont décrites dans l'instruction spécifique de la partie 3 chapitre 8.

COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

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

Le compte 20 présente les subdivisions suivantes :

- 201 - Frais d'établissement
- 203 - Frais de recherche et de développement
- 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - o 2053 - Logiciels
 - o 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 206 - Droit au bail
- 208 - Autres immobilisations incorporelles

Technique comptable

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

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

Compte 201 - Frais d'établissement

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminés. Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Ce principe de comptabilisation en immobilisation a été maintenu, afin de pouvoir continuer de bénéficier de d'un étalement de charges exceptionnelles pour limiter l'impact sur un seul exercice, conformément à la possibilité offerte par les dispositions de l'article 361-1 du Plan comptable général.

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

Compte 203 - Frais de recherche et de développement

Certains frais de recherche et de développement peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles au débit du compte 203. Les frais liés à la création d'un site Internet interne à l'établissement peuvent être inscrits dans ce compte.

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

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

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

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

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement :

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

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

- Débit 687 *Dotation aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles)*
- Crédit 2803 *Frais de recherche et de développement*
- Débit 2803 *Frais de recherche et de développement*
- Crédit 203 *Frais de recherche et de développement*

En cas de prise de brevets correspondant à des recherches liées à la réalisation de projets, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité du brevet.

L'écriture comptable est la suivante :

- Débit 205 *Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires*
- Crédit 203 *Frais de recherche et de développement*

Compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits 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.

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

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

Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou la sous-traitance de logiciels, soit à la création de logiciels à usage interne.

Pour constituer un élément de l'actif immobilisé, un logiciel créé dans l'établissement doit être destiné à servir de façon durable à son activité. Dans cette hypothèse, l'enregistrement de ce logiciel dans les comptes est effectué dans le respect du principe de prudence, au coût de production.

Le coût de production est calculé soit dans les comptes de comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion. Le coût de production d'un logiciel comprend :

- les frais d'analyse organique ;
- les frais de programmation ;
- les frais de tests et jeux d'essai ;
- et sauf exception les frais de documentation.

Du point de vue comptable, le processus de production d'un logiciel à usage interne débute lorsque, à la date d'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies:

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'établissement doit avoir indiqué concrètement (par notes, comptes-rendus,...) l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.

Technique comptable

Logiciels acquis :

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Logiciels sous-traités :

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

Logiciels créés :

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 Immobilisations incorporelles en cours -logiciels créés

Compte 206 - Droit au bail

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Le droit au bail est un droit d'entrée.

Lorsque ce droit correspond à l'acquisition d'un élément d'actif, il doit être comptabilisé au compte 206 « Droit au bail ».

En revanche, lorsque le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer, il doit être comptabilisé au compte 613 « Locations ».

Dans les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, l'indemnité doit faire l'objet d'un amortissement réel budgétaire :

- soit sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ;
- soit en totalité dès l'exercice au cours duquel a été effectué leur versement, s'il s'agit d'une location précaire, les locaux pouvant à tout moment être repris par le propriétaire.

Compte 208 - Autres immobilisations incorporelles

Ce compte enregistre toutes les autres immobilisations incorporelles qui n'ont pas été inscrites dans les comptes précédents.

COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains (y compris les agencements et aménagements de terrains) ;
- constructions ;
- installations techniques, matériels et outillages ;
- autres immobilisations corporelles.

Et lorsqu'elles ne sont pas terminées, sous la rubrique :

- immobilisations en cours.

Le compte 21 présente les subdivisions suivantes :

- 211 - Terrains
- 212 - Agencements - Aménagements de terrains
- 213 - Constructions
 - o 2131 - Bâtiments
 - o 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
- 214 - Constructions sur sol d'autrui
 - o 2141 - Bâtiments sur sol d'autrui
 - o 2145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
- 215 - Installations techniques, matériel et outillage
 - o 2153 - Installations techniques
 - o 2154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
- 218 - Autres immobilisations corporelles
 - o 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
 - o 2182 - Matériel de transport
 - o 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 21831 - Matériel de bureau
 - 21832 - Matériel informatique
 - o 2184 - Mobilier
 - o 2188 - Matériels divers

Technique comptable

Entrée dans le patrimoine :

Les opérations comptables décrites ci-dessous sont effectuées à la date d'entrée dans le patrimoine, pour le montant selon le cas :

- de la valeur d'apport ;
- du prix d'acquisition ;
- du coût réel de production du bien.

- *Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas*
- *Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)*
- *Crédit 1025 Dons et legs en capital, ou*
- *Crédit 1027 Affectation, ou*
- *Crédit 13 Subventions d'investissement (subvention d'investissement en nature), ou*
- *Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, ou*
- *Crédit 72 Production immobilisée*

Cessions :

Lorsqu'une immobilisation est cédée, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante :

Pour le montant des amortissements pratiqués :

- *Débit subdivision intéressée du compte 28*
- *Crédit du compte d'immobilisations concerné*

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

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

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

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

Compte 211- Terrains

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains dont l'établissement est propriétaire, qu'il a reçu en dotation ou affectation ou dont l'origine n'a pu être exceptionnellement déterminée.

La redevance pour création de locaux industriels ou de bureaux en région parisienne, ainsi que la participation pour construction en surdensité constituent un élément du prix du terrain.

Compte 212 - Agencements – aménagements des terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, clôtures, mouvements de terres, drainages...) sont inscrites sous le compte 212 Agencements et aménagements de terrains.

Compte 213 - Construction

Les constructions comprennent essentiellement 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.

Une distinction comptable est faite entre le bâtiment proprement dit (compte 2131) et les installations et aménagements (compte 2135).

Selon l'article 311-2 du plan comptable général, lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu (amortissement par composants).

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements (*cf.* chapitre 10 relatif aux subventions d'investissements de la partie 3).

Compte 214 - Construction sur sol d'autrui

Il s'agit des constructions effectuées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillages

Sont retracés à ce compte :

- les installations à caractère spécifique (compte 2153) : installations techniques qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique :
- le matériel et l'outillage (compte 2154) : ensemble des équipements, outils, machines et instruments.

La nomenclature comptable est volontairement peu détaillée pour permettre aux établissements de créer les subdivisions adaptées à leur structure.

Compte 218 - Autres immobilisations corporelles

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.

Est inscrit en compte 2182, le matériel de transport. Il 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.

Le matériel de bureau et informatique inscrit en 2183 comprend les ordinateurs, imprimantes, etc..., utilisés par les différents services.

Le mobilier est comptabilisé en 2184. Il comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisé par les services de l'établissement.

COMPTE 23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

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

Le compte 23 présente les subdivisions suivantes :

- 231 - Immobilisations corporelles en cours
 - o 2312- Terrains
 - o 2313 – Constructions

- 2314 - Constructions sur sol d'autrui
- 2315 - Installations techniques, matériel et outillage
- 2318 - Autres immobilisations corporelles
- 232 - Immobilisations incorporelles en cours
 - 2325 – Logiciels
- 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
- 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Compte 231- Immobilisations corporelles en cours

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

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

La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par leur coût de production. Ce coût est calculé soit dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique, soit par des procédés statistiques, suivant que l'établissement tient ou non une comptabilité analytique détaillée.

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production.

Par charges de production incorporables au coût de production, il faut entendre les charges directes de production et les charges indirectes de production, dans la mesure où celles-ci peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les frais de recherche et de développement, ainsi que les frais d'administration générale en sont généralement exclus, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Technique comptable

Démarrage du processus de production :

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

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

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

N.B. Cette procédure ne concerne que les immobilisations créées par l'établissement. Si les travaux sont confiés à des tiers, le compte 72 n'est pas mouvementé et les dépenses sont directement imputées au compte 231.

Les subdivisions du compte de 231 sont identiques à celles du compte 21.

Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 232 se répartissent en deux groupes :

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

Les principes d'évaluation et de comptabilisation sont identiques à ceux définis pour le compte 231. Ce compte concerne principalement les créations de logiciels.

Compte 237- avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

Se référer au compte 238.

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 237, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- 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.

Pour des raisons pratiques, un seul compte a été prévu pour les avances et acomptes, mais les établissements peuvent avoir avantage à distinguer les unes des autres par une subdivision appropriée des comptes.

Technique comptable

Paielement de l'avance :

- Débit 237 *Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou*
- Débit 238 *Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles*
- Crédit *compte de disponibilités*

Réception de la facture ou du mémoire :

- Débit *compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas*
- Débit 4456 *TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)*
- Crédit 404 *Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture*

Simultanément, pour le montant de l'avance versée :

- Débit 4041 *Fournisseurs d'immobilisations*
- Crédit 237 *Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou*
- Crédit 238 *Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles*

Le solde du compte 404 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.

COMPTE 26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

Constituent des participations les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

- 261 - Titres de participation
- 266 - Autres formes de participation
- 267 - Créances rattachées à des participations
- 269 - Capital souscrit non versé

Compte 261- Titres de participation

Ce sont les titres dont la possession durable est estimée nécessaire à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, ...). Il s'agit par exemple, des parts de Société Civile Immobilière (SCI).

Il est à noter que les établissements détenant des parts de SCI doivent comptabiliser l'amortissement des locaux représentés par leurs titres sur la base du prix de revient de ces titres et en fonction de la durée d'utilisation de ces locaux, bien que comptablement ces titres ne s'amortissent pas. Cet « amortissement », qui ne correspond pas à une dépréciation continue et irréversible des titres, a le caractère d'un amortissement dérogatoire dont la comptabilisation est la suivante :

- *Débit du 687 - Amortissement exceptionnel*
- *Crédit du 145 - Amortissement dérogatoire*

Il est indépendant d'une éventuelle dépréciation du titre.

Technique comptable

Acquisition de titres :

- *Débit 261 Titres de participation*
- *Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations*

Aliénation :

Pour la valeur d'acquisition :

- *Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières*
- *Crédit 261 Titres de participation*

Pour le montant de la cession et parallèlement :

- *Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations*
- *Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières*

Compte 266 - Autres formes de participation

Ce compte concerne plus particulièrement les relations patrimoniales liant un établissement à un GIP (groupement d'intérêt public), ou à un ou plusieurs établissements.

Compte 267- Créances rattachées à des participations

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation). Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

- prise de contrôle : l'acheteur 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 : l'acheteur 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.

Compte 269 - Capital souscrit non versé

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'établissement lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.

Technique comptable

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 269 Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

COMPTE 27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

- 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
- 272 - Titres immobilisés (droits de créance)
- 274 - Prêts
 - o 2743 - Prêts au personnel
 - o 2748 - Autres prêts
- 275 - Dépôts et cautionnements versés
 - o 2751 - Dépôts
 - o 2755 - Cautionnements
- 276 - Autres créances immobilisées
 - o 2761 - Créances diverses
 - o 2768 - Intérêts courus

Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

Titres représentatifs de parts de capital 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. Exemple : actions, parts dans les établissements de crédit ...

Compte 272 - Titres immobilisés (droit 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. Exemple : obligations, bons ...

Compte 274 - Prêts

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. Lors de l'inventaire, les établissements doivent identifier les échéances à long, moyen et court terme, en isolant grâce à un procédé extra-comptable les éléments à long terme (plus de cinq ans), à moyen terme (inférieur ou égal à cinq ans) ou à court terme (moins d'un an).

Il est préconisé d'utiliser ces comptes à titre exceptionnel et avec une très grande prudence. Les prêts au personnel devant être exceptionnels et de courte durée, il n'est pas prévu de demander des intérêts financiers.

Technique comptable

Lors de la constatation du prêt :

- Débit du compte 2743 Prêts au personnel
- Crédit du compte 512 Banques

Lors des remboursements versés par l'agent bénéficiaire du prêt :

- Débit du compte 512 Banques
- Crédit du compte 2743 Prêts au personnel

Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

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-GDF,...

Une distinction est faite entre les dépôts (compte 2751) et les cautionnements (compte 2755).

Technique comptable

Versement :

- *Débit 275 Dépôts et cautionnements versés*
- *Crédit du compte financier intéressé*

Remboursement :

- *Débit du compte financier intéressé*
- *Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés*

Lors de l'inventaire, les établissements doivent identifier les échéances à long, moyen et court terme, en isolant grâce à un procédé extra-comptable les éléments à long terme (plus de cinq ans), à moyen terme (inférieur ou égal à cinq ans) ou à court terme (moins d'un an).

Compte 276 - Autres créances immobilisées

Les créances immobilisées qui ne correspondent pas aux définitions ci-dessus sont inscrites en 2761 créances diverses.

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art. 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence le compte 2768 « Intérêts courus », ventilable en « prêts », en « dépôts et cautionnements » et en « autres créances immobilisées ».

Technique comptable

Écritures de fin d'exercice :

- *Débit 2768 Intérêts courus*
- *Crédit 7624 - 7628 Revenus des prêts, ou*
- *Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement.*

Écritures à l'échéance :

Constatation des intérêts courus :

- *Débit 4671 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*
- *Crédit 7624 – 7628 Revenus des prêts, ou*
- *Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice*

Encaissement des intérêts :

- *Débit du compte financier intéressé*
- *Crédit 4671 Débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé*

COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

L'amortissement répond à un double objectif :

- constater comptablement la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant
- préparer le renouvellement des biens acquis.

Une charge est en effet constatée dans la section de fonctionnement (au compte 68) avec en contrepartie une ressource à la section des opérations en capital.

Le compte 28 présente les subdivisions suivantes :

- 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
 - o 2801 - Frais d'établissement
 - o 2803 - Frais de recherche et de développement
 - o 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
 - 28053 - Logiciels
 - 28058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
 - o 2808 - Autres immobilisations incorporelles

- 281 - Amortissements des immobilisations corporelles
 - o 2812 - Agencements et aménagements de terrains
 - o 2813 - Constructions
 - 28131 - Bâtiments
 - 28135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
 - o 2814 - Construction sur sol d'autrui
 - 28141 - Bâtiments sur sol d'autrui
 - 28145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
 - o 2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage
 - 28153 - Installations techniques
 - 28154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
 - o 2818 - Autres immobilisations corporelles
 - 28181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
 - 28182 - Matériel de transport
 - 28183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 28184 - Mobilier
 - 28188 - Matériels divers

- 28 Bis - Dépréciations des immobilisations (amortissement pour ordre)
 - o 281 Bis - Dépréciations des immobilisations corporelles
 - 2812 Bis - Agencements et aménagements de terrains
 - 2813 Bis - Constructions
 - 2814 Bis - Constructions sur sol d'autrui
 - 2815 Bis - Installations techniques, matériel et outillage à caractère pédagogique
 - 2818 Bis - Autres immobilisations corporelles
 - 28181 Bis - Installations générales, agencements, aménagements divers
 - 28182 Bis - Matériel de transport
 - 28183 Bis - Matériel de bureau et informatique
 - 28184 Bis - Mobilier
 - 28188 Bis - Divers

Les amortissements ont un caractère obligatoire. Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et même en cas d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux amortissements nécessaires. La méthode par composant est applicable à l'ensemble des établissements du réseau.

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans l'instruction relative aux amortissements des immobilisations.

[Technique comptable](#)

En fin d'exercice

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 280 ou du compte 281

Compte 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

Le compte 280 comprend les mêmes subdivisions que le compte 20. Les dotations d'amortissement relatives à chaque compte sont inscrites dans le compte d'amortissement correspondant. Il est rappelé que l'instruction relative aux amortissements des immobilisations précise les modalités de calcul et les durées d'amortissement pour déterminer le montant à comptabiliser.

Compte 281- Amortissements des immobilisations corporelles

Le compte 281 comprend les mêmes subdivisions que le compte 21. Les dotations d'amortissement relatives à chaque compte sont inscrites dans le compte d'amortissement correspondant. Il est rappelé que l'instruction relative aux amortissements des immobilisations, précise les modalités de calcul et les durées d'amortissement pour déterminer le montant à comptabiliser.

Compte 28 Bis - Dépréciations des immobilisations - Amortissement pour ordre

La méthode des amortissements pour ordre ne doit plus être pratiquée pour les nouvelles immobilisations dans les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Ces comptes sont présents pour permettre de poursuivre pendant 10 ans l'amortissement des immobilisations déjà inscrites afin d'atténuer le passage à l'amortissement budgétaire.

Le chapitre 12 de la partie 3 « Les comptes d'amortissements et le passage des amortissements pour ordre aux amortissements normaux » précise les règles à appliquer pour ces comptes.

COMPTE 29 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS

Le compte 29 présente les subdivisions suivantes :

- 290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
 - o 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - o 2906 - Droit au bail
 - o 2908 - Autres immobilisations incorporelles
- 291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles
 - o 2911 - Terrains
- 293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
 - o 2931 - Immobilisations corporelles en cours
 - o 2932 - Immobilisations incorporelles en cours
- 296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
- 297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
 - o 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
 - o 2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
 - o 2974 - Prêts
 - 29743 - Prêts au personnel
 - 29748 - Autres prêts

- 2975 - Dépôts et cautionnements
- 2976 - Autres créances immobilisées

Les dépréciations des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actif non amortissables.

Si elles sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables (exemple : terrains), elles peuvent concerner également les dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables, lorsqu'en raison de leur caractère non définitif, ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Technique comptable

Constitution de provision ou variation en augmentation d'une provision déjà constituée :

- *Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), ou*
- *Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), ou*
- *Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles)*
- *Crédit subdivision intéressée du compte 29*

Annulation d'une provision devenue sans objet ou variation en diminution d'une provision :

- *Débit subdivision intéressée du compte 29*
- *Crédit subdivision intéressée du compte 78 Reprises sur amortissements et provisions*
- *Cession d'immobilisation ayant donné lieu à provision*
- *Débit subdivision intéressée du compte 29*
- *Crédit 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)*

CHAPITRE 3

LES COMPTES DE LA CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

DEFINITION

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestations de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Dans les CMA, la valorisation des stocks se trouve essentiellement sur les matières premières et les fournitures liées à la pédagogie. Il est préconisé de comptabiliser les fournitures administratives et les fournitures de bureau non consommées à la fin de chaque exercice, en charges constatées d'avance.

Les stocks comprennent :

- Les marchandises : tout ce que l'entreprise achète pour revendre en l'Etat.
- Les matières premières (et fournitures) : objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition de produits traités ou fabriqués.
- Les matières consommables (et fournitures) : 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.

INVENTAIRE

Selon le code du commerce, l'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'entreprise doivent être contrôlés par inventaire au moins tous les douze mois.

Les comptes annuels doivent être établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Il résulte de ces textes :

- qu'un inventaire doit être effectué au moins tous les douze mois ;
- qu'un inventaire doit être fait à la clôture de l'exercice.

La date de l'inventaire physique doit en principe coïncider avec la date de clôture de l'exercice. Cependant sur le plan pratique, il est admis que l'inventaire puisse être effectué quelques jours avant ou quelques jours après la clôture, à condition de pouvoir rétablir le montant des stocks par une neutralisation de chaque entrée et de chaque sortie.

EVALUATION

- A la date d'entrée :
L'évaluation des existants réels est faite pour les approvisionnements et marchandises au coût d'acquisition.
- A l'inventaire :
Les stocks sont évalués par application de la méthode PEPS (premier entré, premier sortie, en anglais FIFO)

La classe 3 présente les comptes et subdivisions suivants :

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

- 31-Matières premières et fournitures
 - 311 - Achats de denrées pour la restauration
 - 312 - Matières d'œuvres
 - 317 - Fournitures
- 33-En cours de production de biens
 - 331 - Produits en cours
 - 335 - Travaux en cours
- 34-En cours de production de services
 - 341 - Etudes en cours
 - 345 - Prestations de services en cours
- 35-Stocks de produits
 - 355 - Produits finis
 - 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
- 37-Stocks de marchandises
- 39-Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours
 - 391 - Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures
 - 393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens
 - 394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services
 - 395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits
 - 397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises

Comptabilisation (31 et 37)

- Stock Initial :

Les comptes 31 et 37 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 6031 « variation des stocks de matières premières (et fournitures), 6037 « variation des stocks de marchandises » (PCG art.443).

- Stock Final :

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks, les comptes 31 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031 et 6037 (PCG art.443).

Ainsi, les comptes 6031 et 6037 expriment les variations intervenues dans les valeurs des stocks d'approvisionnements et de marchandises, compte non tenu des dépréciations.

Comptabilisation (33, 34 et 35)

- Stock Initial :

Les comptes 33,34 et 35 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 7133 « variation des en-cours de production de biens », 7134 « variation des en-cours de production de services », 7135 « variation des stocks de produits » (PCG art.443).

- Stock Final :

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks, les comptes 33,34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135 (PCG art.443).

Ainsi, les comptes 7133, 7134 et 7135 expriment les variations intervenues dans les valeurs des stocks d'en-cours et de produits entre le début et la fin de l'exercice.

Comptabilisation (39 - provisions pour dépréciation des stocks et en cours)

Il s'agit de la constatation, à la date d'inventaire, de la perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stocks.

La valeur d'inventaire, dont les établissements doivent tenir compte pour calculer la dépréciation correspond sur le plan comptable, à la valeur actuelle (PCG art.322-1 et 322-6). La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise (code de commerce, Art R.123-178 ; PCG art. 322-1)

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements et provisions » du montant des dépréciations (ou de leur augmentation) affectant les stocks et les en-cours. Lorsque le stock final ne comprend plus les mêmes éléments que le stock initial, il est préférable de solder la dépréciation initiale et de constater la dépréciation sur stock final.

L'annexe doit informer sur les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations, leur montant par catégorie, en distinguant celles qui ont été pratiquées pour l'application de la législation fiscale.

CHAPITRE 4

LES COMPTES DE LA CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations faites en général à court terme avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des charges et des produits.

Il est néanmoins utile pour l'analyse financière du bilan que les comptes de tiers comportent des subdivisions permettant d'identifier autant que de besoin les créances et les dettes en fonction de leur terme.

Sont regroupés dans les comptes de la classe 4, les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants et d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

COMPTE 40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services. Le compte 40 présente les subdivisions suivantes :

- 401 - Fournisseurs
 - o 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
 - o 4017 - Retenues de garantie et oppositions
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations
 - o 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 - o 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Les comptes fournisseurs enregistrent durant l'exercice les achats de biens et services lors de la réception des factures (qui coïncide en général avec la livraison). Ils enregistrent également les règlements des factures enregistrées.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par fournisseur pour une meilleure lisibilité des comptes et pour faciliter les contrôles de fin d'exercice.

- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

Ce compte est utilisé en fin d'exercice lorsque la facturation des biens et services reçus durant l'exercice, intervient après la date d'arrêté des comptes. A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures sont extournées. Ce compte peut être détaillé si besoin.

- 409 - Fournisseurs débiteurs
 - o 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes

Ce compte est débité (par le crédit d'un compte de trésorerie) du montant versé lors de la commande et crédité par le débit des comptes 401 ou 404 après réception de la facture. Ce compte peut être détaillé si besoin.

En fin d'exercice, *les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisations* qui n'auraient pas été imputés *directement* aux subdivisions du compte 23, doivent être virés, selon le cas, soit au compte 237 soit au compte 238.

Technique comptable

Comptabilisation des avances en cours d'exercice :

- Débit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit compte de disponibilités

Réception de la facture ou du mémoire :

- Débit compte de charges ou d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas, de la facture ou du mémoire
- Débit 4456 TVA déductible, le cas échéant
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes, pour le montant de l'avance
- Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant restant dû

Opération de fin d'exercice dans le cas où les opérations sur immobilisations n'ont pas été imputées directement aux subdivisions du compte 23 :

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
 - 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Technique comptable

Consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation :

- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- Crédit 401 Fournisseurs

Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation :

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation :

- Débit 401 Fournisseurs, pour le montant de la reprise
- Débit 601 Achats stockés – Matières premières
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés :

- Débit 601 Achats stockés – Matières premières
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

- 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.

Technique comptable

Opérations de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à obtenir :

- Débit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
- Crédit compte de charges intéressé

Réception de la notification des rabais, remises, ristournes et avoirs obtenus :

- *Débit subdivision intéressée du compte de fournisseurs*
- *Crédit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus*

COMPTE 41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

Figurent au compte 41 les créances liées à la vente de biens ou de services rattachés au cycle d'exploitation de l'établissement.

Le compte 41 présente les subdivisions suivantes :

Compte 411 - Clients divers

- 4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations
- 4112 - Autres Clients

Les comptes clients enregistrent durant l'exercice les ventes de biens et services lors de la réception des factures (qui coïncide en général avec la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation). Ils enregistrent également les règlements des factures enregistrées.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par client (ou catégorie de client) pour une meilleure lisibilité des comptes et pour faciliter les contrôles de fin d'exercice.

Compte 416 - Clients douteux

Il s'agit des créances certaines dans leur principe que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels il est en litige. La créance est transférée au compte 416 pour son montant total.

Technique comptable

Comptabilisation des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse

- *Débit 416 Créances contentieuses*
- *Crédit 411 Clients*

Comptabilisation des encaissements :

- *Débit compte de disponibilités*
- *Crédit 416 Créances contentieuses*

Comptabilisation des créances admises en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse :

- *Débit 654 Charges sur créances irrécouvrables (ou 671 ou 672)*
- *Crédit 416 Créances contentieuses*

Compte 418 - Clients - Factures à établir

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des produits de toute nature acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore fait l'objet d'une pièce justificative (facture) :

- *Débit 418 Clients – Factures à établir*

- Crédit compte de classe 7 intéressé

Comptabilisation des encaissements :

- Débit compte de disponibilités
- Débit 418 Clients – Factures à établir

Compte 419 - Clients créditeurs

- 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
- 4192 - avances et acomptes reçus des autres clients

Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Technique comptable

Réception des avances et acomptes :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Emission de la facture :

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'avance
 - Débit 411 Clients, pour le solde restant à devoir
 - Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture
- 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
 - 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs 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

Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à accorder :

- Débit compte de produits intéressé
- Crédit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Imputation de l'avoir sur une prochaine facture :

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit 411 Clients

Restitution de l'avoir au client :

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

Voir aussi le chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel de la partie 3.
Le compte 42 présente les subdivisions suivantes :

Compte 421 - Rémunérations dues au personnel

- 4211 - Personnel titulaire et stagiaire
- 4212 - Personnel contractuel
- 4213 - Personnel vacataire
- 4214 - Personnel - allocations chômage dues
- 4215 - Autres personnels

Les comptes 421 enregistrent les rémunérations nettes versées aux différentes catégories de personnel. (cf. comptes 641).

Compte 422 - Œuvres sociales

Le compte 422 enregistre les sommes mises à disposition des œuvres sociales de l'établissement.

Compte 423 - Elus

Le compte 423 enregistre le montant net des « Indemnités de fonction versées aux membres élus », des « Indemnités de présence versées aux membres élus », des « Indemnités de présence versées aux membres associés ou assimilés » et des frais de déplacements de l'ensemble des élus.

Il est préconisé d'ouvrir un compte 423 par catégorie d'indemnité.

Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes

Technique comptable

Versement de l'avance :

- *Débit 425 Avances et acomptes au personnel*
- *Crédit compte de disponibilités*

Régularisation de l'avance :

- *Débit 421 Rémunérations dues au personnel*
- *Crédit 425 Avances et acomptes au personnel*

Compte 426 - Déplacements du personnel

Il est préconisé de distinguer les déplacements du personnel et les déplacements des intervenants extérieurs.

Compte 427 - Personnel - Oppositions

Sont retracées à ce compte les sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement.

Technique comptable

Prise en charge de l'opposition :

- *Débit 421 Rémunérations dues au personnel*
- *Crédit 427 Personnel - Oppositions*

Versement aux tiers bénéficiaires :

- Débit 427 Personnel - Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

Compte 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

- 4282 - Dettes provisionnées pour congés payés

Technique comptable

Écritures d'inventaire en fin d'exercice

- Débit 6412 Congés payés du personnel
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Cf. chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel de la partie 3

- 4286 - Autres charges à payer

Les indemnités (préavis, licenciement, divers...) dues au personnel à la clôture de l'exercice et non encore versées peuvent être enregistrées dans ce compte à condition qu'elles aient un caractère certain. Il ne peut en aucun cas s'agir de provisions.

- 4287 - Produits à recevoir

Les produits à recevoir à la date de clôture sont enregistrés dans ce compte lorsqu'ils ont un caractère certain. L'existence d'une facture ou toute autre pièce justificative postérieure à la date de clôture mais antérieure à l'arrêté des comptes répond à cette exigence lorsque le fait générateur a pris naissance dans l'exercice en cours.

COMPTE 43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Voir aussi le chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel de la partie 3.

Le compte 43 présente les subdivisions suivantes :

- 431 - Sécurité sociale
- 437 - Autres organismes sociaux

Sont comptabilisées aux comptes 431 et 437 les sommes dues par l'établissement à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales et salariales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite, de prévoyance et d'assurance chômage du personnel.

- 4372 - Mutuelles
- 4373 - Caisses de retraites et prévoyances
- 4374 - Assurance chômage
- 4378 - Divers

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que d'organismes pour une meilleure lisibilité des comptes.

- 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4382 - Charges sociales sur congés à payer

Ce compte enregistre en fin d'exercice les charges sociales sur congés payés.

Technique comptable

Écritures d'inventaire en fin d'exercice :

- *Débit 6455 Charges sociales sur congés payés*
- *Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer*

- 4386 - Autres charges à payer

Comptabilisation en fin d'exercice des charges qui n'ont pu être payées avant cette date.

Technique comptable

Écritures d'inventaire en fin d'exercice

- *Débit compte de charges par nature intéressé*
- *Crédit 4386 Charges à payer*

- 4387 - Produits à recevoir

Comptabilisation des produits certains qui n'ont pu être encaissés au cours de l'exercice clos.

COMPTE 44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

Le compte 44 présente les subdivisions suivantes :

Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir

- 4411 - Subventions d'investissement

Ces comptes enregistrent les subventions d'investissement. La contrepartie est obligatoirement un compte 13 : « Subventions d'investissement ». Se reporter à l'instruction complémentaire « Subventions d'investissement » pour les modalités complètes d'enregistrement.

En fin d'exercice, le solde de ces comptes correspond aux montants acquis des subventions d'investissement et non encore versés au titre de l'exercice considéré.

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que nécessaire pour une bonne lisibilité.

- 44111 - Etat
- 44112 - Région
- 44113 - Département
- 44114 - Communes et groupements de communes
- 44116 - Union Européenne
- 44117 - Autres organismes publics
- 44118 - Autres subventions d'investissement

- 4417 - Subventions d'exploitation

Ces comptes enregistrent les subventions d'exploitation. La contrepartie est obligatoirement un compte 74 : « Subventions d'exploitation ». Se reporter à l'instruction complémentaire « Subventions d'exploitation » pour les modalités complètes d'enregistrement.

En fin d'exercice, le solde de ces comptes correspond aux montants acquis des subventions d'exploitation et non encore versés au titre de l'exercice considéré.

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que nécessaire pour une bonne lisibilité.

- 44171 - Etat
- 44172 - Région
- 44173 - Département
- 44174 - Communes et groupements de communes
- 44176 - Union Européenne
- 44178 - Autres organismes publics

- 4418 - Autres subventions d'exploitation
 - 44182 - Conseil de la formation
 - 44183 - Produits provenant de taxes parafiscales
 - 44184 - Conseil national paritaire de la formation
 - 44186 - Organismes professionnels
 - 44187 - Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue
 - 44188 - Autres

- 4419 – Avances sur Subventions

Ce compte doit être utilisé uniquement pour enregistrer les acomptes reçus sur les subventions d'investissement qui financent des programmes pluriannuels, lorsque que ces acomptes sont versés avant inscription de la subvention en compte 13.

Compte 444 - Impôt sur les sociétés

Technique comptable

Constatation de l'impôt :

- *Débit 695 Impôt sur les sociétés*
- *Crédit 444 Impôt sur les sociétés*

Règlement de l'impôt :

- *Débit 444 Impôt sur les sociétés*
- *Crédit compte de disponibilités*

Compte 445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires

- 4452 - TVA due intra-communautaire
- 4455 - TVA à décaisser
- 4456 - TVA déductible
 - 44562 - TVA déductible sur immobilisations
 - 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires,
 - 44566 - TVA déductible sur autres biens et services
 - 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires
 - 44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
 - 45672 - Sur achats intra-communautaires
- 4457 - TVA collectée par l'établissement
- 4458 - TVA à régulariser ou en attente
 - 44583 Remboursement de TVA sur le chiffre d'affaires demandé
 - 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

- 44586 Taxe sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues
- 44587 Taxe sur le chiffre d'affaires sur factures à établir de la TVA

Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Ce compte enregistre, en contrepartie des comptes 631, 633 et 637, les impôts, taxes et versements assimilés, qu'ils soient ou non assis sur les rémunérations du personnel, versés à l'administration des impôts (Ex : taxe sur les salaires) ou à d'autres organismes.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par organisme.

Compte 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir

- 4486 - Autres charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être calculées à cette date

- *Débit compte de charge par nature intéressé*
- *Crédit 4486 Charges à payer*

- 4487 - Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4

- *Débit 4487 Produits à recevoir*
- *Crédit compte de produits par nature intéressé*

COMPTE 45 - ASSOCIES

- 455 - Associé SCI

Ce compte concerne les seules opérations financières réalisées par l'établissement avec les SCI qu'il a été autorisé à créer ou auxquelles il a été autorisé à participer, exception faite de l'acquisition des parts sociales comptabilisée en compte 26.

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.

Le compte 46 présente les subdivisions suivantes :

Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations

Technique comptable

Cession d'immobilisations :

Pour le prix de cession :

- *Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations*
- *Crédit subdivision intéressée du compte 775*

Encaissement du montant de la cession :

- *Débit compte de disponibilités*
- *Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations*

Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde soit débiteur, soit créditeur, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

- 4671 - Débiteurs divers
- 4672 - Créditeurs divers
- 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat

Cf. chapitre 7 relatif à la taxe pour frais de chambre de métier de la partie 3.

Ce compte doit être utilisé exclusivement par les chambres de niveau régional pour l'enregistrement de la Taxe pour Frais de Chambre de Métiers et de l'Artisanat en contrepartie du compte 757 – « Produits spécifiques »

- 4674 - Taxe d'apprentissage

Cf. chapitre 6 relatif à la taxe d'apprentissage de la partie 3.

- 46741 - Taxe d'apprentissage - Organisme collecteur
 - 467410 - TA Collecte FNDMA
 - 467411 - TA Collecte CDA
 - 467412 - Quota concours financiers obligatoires
 - 467413 - Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises
 - 467414 - Quota versements pré-affectés
 - 467415 - Quota versements non affectés
 - 467416 - Hors Quota versements pré-affectés Barème
 - 467417 - Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème
 - 467418 - Hors Quota versements non affectés Barème
 - 467419 - Hors Quota versements non affectés Hors Barème
- 46743 - Taxe d'apprentissage - Organisme bénéficiaire
- 4675 - Fournitures acquises pour le compte des apprentis
- 4676 - Taxes, subventions, primes à recevoir
- 4677 - Subventions, primes à verser
- 4678 - Établissements du réseau

- 46781 - Chambres de niveau régional

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, notamment les chambres départementales pour enregistrer les échanges avec le niveau régional. Il peut s'agir des subventions ou des ressources de fonctionnement affectées versées par les Chambres de niveau régional aux CMAD.

Il est conseillé de subdiviser le compte en identifiant les ressources de fonctionnement affectées et en distinguant les catégories de subvention.

- 46782 - CMAD

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, notamment les chambres de niveau régional pour enregistrer les échanges avec la CMAD. Il peut s'agir des subventions ou des ressources de fonctionnement affectées versées par les Chambres du niveau régional aux CMAD.

Il est conseillé de subdiviser le compte en identifiant les ressources de fonctionnement affectées et en distinguant les catégories de subvention.

- 46783 - APCMA

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, les chambres de niveau régional ou les chambres départementales pour enregistrer les échanges avec l'APCMA.

Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer

Sont constatés dans ce compte les seuls produits à recevoir et charges à payer n'appartenant pas à un autre compte de tiers.

- 4686 - Charges à payer

Ce compte doit être créditeur à la clôture de l'exercice.

- 4687 - Produits à recevoir

Ce compte doit être débiteur à la clôture de l'exercice.

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 sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Toutefois, ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel : toute opération imputée au compte 47 doit être portée au compte définitif dans les meilleurs délais possibles.

Les comptes d'attente sont ouverts sous des intitulés précisant leur objet.

Les opérations inscrites dans ces comptes sont reclassées en fin d'exercice dans les comptes appropriés.

Le compte 47 présente les subdivisions suivantes :

- 471 - Recettes à classer
- 472 - Dépenses à classer et à régulariser

COMPTE 48 - COMPTES DE REGULARISATION

Les comptes de régularisation enregistrent :

- d'une part les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants ;
- d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais pouvant être réparties systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Compte 486 - Charges constatées d'avance

Il s'agit de charges qui correspondent à des achats de biens et services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Elles sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486 par le crédit des comptes de charges intéressés. Les écritures sont extournées au début de l'exercice suivant.

Compte 487 - Produits constatés d'avance

Il s'agit de produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Ils sont transférés en fin d'exercice au crédit du compte 487 par le débit des comptes de produits intéressés. Les écritures sont extournées au début de l'exercice suivant.

Si ces comptes enregistrent des opérations ou évènements particuliers, il est préconisé de les détailler dans l'annexe.

COMPTE 49 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS

Compte 491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

Technique comptable

En fin d'exercice, constitution de la dépréciation :

- Débit 681 ou 687 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions
- Crédit du compte 491

Reprise de la dépréciation (dépréciation devenue en tout ou partie sans objet) :

- Débit du compte 491
- Crédit 781 ou 787 Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Compte 496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

CHAPITRE 5

LES COMPTES DE LA CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent des mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques, établissements financiers et assimilés, les agents de change, etc. Par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

COMPTE 50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Par valeurs mobilières de placement, le plan comptable général désigne les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27. Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition.

Compte 507- Bons du trésor et bons de caisse à court terme

Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte ne doit pas contenir de placements à risques comme les actions.

Acquisition :

Ces comptes sont débités lors de l'entrée des valeurs mobilières de placement dans le patrimoine pour le coût d'acquisition (prix d'achat majoré des frais accessoires) par le débit d'un compte bancaire ou d'un compte de tiers.

Revente :

Ces comptes sont crédités lors de la revente des titres du montant de la valeur brute comptable des valeurs cédées par le débit :

- du compte 767 « produits nets sur cession de valeurs mobilières de placement » lorsque la cession des titres est génératrice d'un profit ; simultanément le prix de cession est porté au compte 767 par le débit du compte de trésorerie intéressé ;
- du compte 667 « charges nettes sur cessions de valeur mobilières de placement » lorsque la cession des titres est génératrice d'une perte ; simultanément le prix de cession est porté au crédit du compte 667 par le débit du compte de trésorerie intéressé.

- 5088- Intérêts courus

Les intérêts courus et non échus constituent des produits à recevoir et seront rattachés à l'exercice. Le compte 5088 sera débité par le crédit du compte 764 Produits des Valeurs Mobilières de Placement.

COMPTE 51- BANQUE, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES

Compte 511-Valeurs à l'encaissement

- 5111 - Chèques bancaires à encaisser
- 5115 - Cartes bancaires à encaisser
- 5117 - Chèques impayés

- 5118 - Autres types de valeurs à l'encaissement

La subdivision du compte 511 est débitée du montant du type de valeurs remis à l'encaissement par le crédit des comptes intéressés. Elle est ensuite créditée au moment où les valeurs sont remises en banque.

Compte 512 - Banques

L'établissement utilise une subdivision du compte pour chaque compte bancaire dont il est titulaire. Aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde débiteur et les comptes à solde créditeur.

Suite à l'arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière de transaction, d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation de l'autorité de tutelle n'est pas requise par les CMAR, les CRMA et les CMAD, il est précisé qu'un établissement du réseau des CMA peut ouvrir une ligne de trésorerie pour faire face à des besoins de court terme, sans autorisation de l'autorité de tutelle, à condition que :

- le total des montants empruntés sur cette ligne au cours d'un exercice soit inférieur à trois mois de ses charges totales de fonctionnement de l'exercice précédent ;
- cette ligne de trésorerie soit apurée en fin d'exercice.

Compte 515 - Trésor

Compte 518 - Intérêts courus

- 5186-Intérêts courus à payer

Les intérêts courus et non échus seront rattachés à l'exercice. Ce compte sera crédité par le débit du compte 661 Charges d'intérêt.

- 5187-Intérêts courus à recevoir

Ce compte sera débité par le crédit du compte 761 Produits de Participations

COMPTE 53 - CAISSE

Le compte caisse est débité du montant des espèces encaissées. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

Les liquidités en devises existant à la clôture des comptes sont converties en euros sur la base du dernier cours de change. Les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice au compte 666 « perte de change » ou 766 « gain de change ».

COMPTE 54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS

Ce compte enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accreditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'établissement.

Il est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires accreditifs par le crédit d'un compte de trésorerie.

Il est crédité du montant :

- des dépenses effectuées pour le compte de l'établissement par le débit du compte de tiers ou de charges ;
- des reversements de fonds avancés par le débit d'un compte de trésorerie.

Compte 543 - Régies d'avances

Technique comptable

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

Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs :

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Puis,

- Débit d'un compte de tiers pour les dépenses ordonnancées pendant la période complémentaire*,
ou
- Débit d'un compte de charges pour les dépenses de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier Rejets de dépenses des régisseurs
- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier Réductions ou suppressions d'avances
- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 543 régies d'avances

Compte 545 - Régies de recettes

Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés. La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte courant postal. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.

La circulaire n°2009-1407 de l'APCMA précise les règles applicables en matière de régie de recettes.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes :

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 545 Régies de recettes

Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives :

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Puis,

- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit d'un compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémentaire*,
ou
- Crédit d'un compte de produits pour les recettes de l'exercice

**Période complémentaire après la fin d'un exercice où une opération est rattachée à cet exercice après réception d'une pièce comptable lors de l'exercice suivant.*

COMPTE 58 -VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virement interne sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés.

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de trésorerie à un autre compte de trésorerie ;
- et plus généralement de toutes opérations devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

COMPTE 59 – PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS

Compte 590 – Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

Elle constate un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles. La comparaison entre le montant comptabilisé dans le patrimoine et la valeur d'inventaire peut faire apparaître des plus ou moins-values. Cette comparaison est effectuée élément par élément. Seules les moins values affectant le résultat de l'exercice doivent être comptabilisées sous forme d'une dépréciation. Les plus-values constatées ne sont pas comptabilisées.

Le compte 590 est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement par le débit du compte 6866 « dotations aux provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement ».

Il est débité par le crédit du compte 7866 « Reprises sur provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement » lorsque la dépréciation s'avère en tout ou partie sans objet.

A la date de cession des valeurs mobilières de placement, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7866.

CHAPITRE 6

LES COMPTES DE LA CLASSE 6

COMPTE 60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

Le compte 60 comprend :

- Les comptes de variations de stocks (compte 603) ;
- les achats d'approvisionnement à stocker ainsi que de marchandises (comptes 601 et 607) ;
- les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606) ;
- les achats d'études et prestations (compte 604).

Il présente les subdivisions suivantes :

- 601 - Achats stockés – matières premières
 - o 6011 - Achats de denrées pour la restauration
 - o 6012 - Matières d'œuvres
 - o 6017 - Fournitures
- 603 - Variation des stocks (Approvisionnements et marchandises)
 - o 6031 - Variation des stocks de matières premières
 - 60311 - Variation des stocks de denrées restauration
 - 60312 - Variation des stocks de matières d'œuvre
 - 60317 - Variation des stocks de fournitures
 - o 6037 - Variation des stocks de marchandises
- 604 - Achats d'études et prestations de services
 - o 6041 - Sous-traitance pédagogique
 - o 6042 - Sous-traitance action (hors pédagogique)
- 606 - Achats d'approvisionnements non stockés
 - o 6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie,...)
 - 60611 - Electricité
 - 60612 - Eau
 - 60613 - Gaz
 - 60614 - Carburants et lubrifiants
 - 60615 - Combustibles
 - 60616 - Matières d'œuvre
 - 60618 - Autres fournitures non stockables
 - o 6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
 - o 6064 - Fournitures administratives
 - o 6067 - Fournitures et petits matériels pédagogiques
 - o 6068 - Autres matières et fournitures non stockées
 - 60683 - Reproduction de cours
- 607- Achats de marchandises

Les achats sont classés selon les mêmes critères retenus pour la nomenclature des stocks. Les comptes d'achats 601 et 607 correspondent aux comptes 31 et 37.

Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend du prix facturé, net de taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis. Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus.

Par ailleurs, les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières et que la facture correspondante n'a pas été reçue, il convient pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.

Technique comptable

Achats en cours d'exercice :

- *Débit 601, 606 ou 607*
- *Crédit 4011 Fournisseurs*

Opérations de fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières mais pas la facture correspondante :

- *Débit 601, 606 ou 607*
- *Crédit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues*

Compte 601 - Achats stockés matières premières

Le compte 6011 est utilisé pour inscrire les dépenses relatives à l'acquisition de matières pour la restauration et pour les réceptions. La création de subdivision de compte est recommandée.

Les dépenses de matières d'œuvres pour assurer les formations initiales et continues sont inscrites dans le compte 6012 – Matières d'œuvres.

Les achats de fournitures stockés, faisant l'objet d'un suivi de stock à la clôture de l'exercice, sont comptabilisés dans le compte 6017 – Fournitures. En absence de suivi de stock ou lorsque les quantités stockées ne sont pas significatives, il est préconisé d'utiliser les subdivisions des comptes de fournitures 606.

Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)

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

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

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031 et 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire, la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

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

Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises, d'une part, de matières premières et consommables d'autre part.

Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires.

Compte 604 - Achats d'études et de prestations de services

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ou qui assurent la fourniture de services de l'établissement, sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 - Sous-traitance générale.

Figure dans ces comptes 604, d'une façon générale, la sous-traitance de services refacturables et notamment les factures des intervenants extérieurs qui assurent les formations refacturées aux tiers.

Technique comptable

Comptabilisation des achats :

- *Débit 604 Achat d'études et prestations de service*
- *Crédit 401 fournisseurs*
- *Crédit 408 factures non parvenues pour celles nécessitant une écriture d'inventaire*
- *Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes*
- *Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus*

Compte 606 - Achats d'approvisionnements non stockés

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

Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxe récupérable, auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis.

La technique comptable est la même que celle exposée ci-dessus aux comptes 601 et 607.

Les dépenses de fournitures de matières, d'eau et d'énergie non stockables sont inscrites dans les comptes de subdivision du 6061 – Fournitures non stockables. Le compte 60614 – Carburants et lubrifiants est plus particulièrement utilisé pour les carburants et lubrifiants des véhicules, alors que le compte 60615 – combustibles est utilisé pour l'énergie des bâtiments.

L'achat de fournitures concernant l'entretien des locaux est comptabilisé en 615200.

Il faut noter que l'achat de papier est enregistré dans le compte 6064 – fournitures et petits matériels pédagogiques à l'exception de la quantité utilisée pour la reproduction de cours qui est inscrite dans le compte 60683 – Reproduction de cours.

Il est préconisé de comptabiliser en charge systématiquement les petits matériels et équipements d'une valeur inférieure à 500 € et de ne pas les considérer comme des immobilisations. Cependant, lorsque le bien est associé à une subvention d'investissement, il est comptabilisé en immobilisation même si sa valeur est inférieure au seuil fixé. En cas d'achat par lot, la valeur de ce dernier est à retenir pour la comparer au seuil des 500 €.

Les dépenses de fournitures et petits matériels pédagogiques destinées aux stagiaires de la formation initiale et continue sont comptabilisées dans le compte 6067 – Fournitures et petits matériels pédagogiques.

Compte 607 - Achats de marchandises

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état. Les produits achetés sont destinés à la revente et comptabilisés dans un compte 707.

Le compte 607 ne présente pas de subdivision obligatoire.

COMPTE 61- SERVICES EXTERIEURS

Le compte 61 décrit d'une part, les achats de sous-traitance et, d'autre part, les charges externes autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance en relation avec l'investissement.

Le compte 61 présente les subdivisions suivantes :

- 611 - Sous-traitance générale
- 612 - Redevances de crédit-bail
 - o 6122 - Crédit-bail mobilier
 - o 6125 - Crédit-bail immobilier
- 613 - Locations
 - o 6132 - Locations immobilières
 - o 6135 - Locations mobilières
- 614 - Charges locatives et de copropriété
- 615 - Travaux d'entretien et de réparations
 - o 6152 - Sur biens immobiliers
 - o 6155 - Sur biens mobiliers
 - o 6156 - Maintenance
- 616 - Primes d'assurance
 - o 6161 - Primes d'assurance I,V,D (Incendie, vol, dégâts des eaux)
 - o 6162 - Primes d'assurance dommage construction
 - o 6163 - Primes d'assurance Véhicules
 - o 6164 - Primes d'assurance Responsabilité Civile
 - o 6166 - Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés
 - o 6168 - Primes d'assurance Divers
- 617 - Etudes et recherches
- 618 - Divers
 - o 6181 - Documentation générale
 - o 6183 - Documentation pédagogique
 - o 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences

Compte 611- Sous-traitance générale

Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrites aux comptes 604. Il s'agit notamment des routages, de l'acheminement du courrier, du phoning, ...

Compte 612 - Redevance crédit-bail

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien d'une part, un droit de jouissance et d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

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'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat. Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.

Les redevances, ou loyers, doivent être enregistrés au débit du compte 612 - Redevances de crédit-bail, sous comptes 6122 - Crédit-bail mobilier ou 6125 - Crédit-bail immobilier.

Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit à une subdivision du compte 4011 - Fournisseurs, soit à une subdivision du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.

Le cas échéant, les redevances, ou loyers qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 - Charges constatées d'avance).

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine, c'est-à-dire pour son coût d'acquisition égal au prix de cession tel qu'il figure au contrat.

L'information relative au crédit-bail est obligatoire dans le compte de résultat.

Les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la forme suivante :

- 612 - Redevances de crédit-bail
- Crédit-bail mobilier... X €
- Crédit-bail immobilier... Y €

L'information concerne les redevances ou loyers à compter de l'entrée en jouissance des biens.

L'information est également obligatoire dans l'annexe sous la rubrique - Engagements donnés, où il convient de mentionner l'évaluation des redevances ou loyers restant à courir en matière de crédit-bail mobilier ou immobilier.

Compte 613 - Locations

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, ainsi que les malis sur emballages restitués.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils ont été payés au cours de ces derniers.

Ainsi, les loyers échus et non payés à la clôture sont portés au débit du compte de charge par le crédit du compte 4686 charges à payer.

A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 charges constatées d'avance.

Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.

Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

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

Compte 615 - Travaux d'entretien et de réparation

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 d'entretien à comptabiliser en charges au moment où elles sont encourues sont donc les dépenses récurrentes engagées pour maintenir les avantages économiques futurs attendus des immobilisations existantes.

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Ils ne peuvent pas faire l'objet d'une provision pour charges à la clôture, et ce, même si la décision d'engager les travaux a été prise avant la date de clôture ou a fait l'objet d'un contrat signé ou d'un devis accepté avant cette date.

Les gros entretiens et grandes réparations pour les composants de 2nde catégorie peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 1572 et instruction relatives aux provisions) ainsi que la remise en état de sites ou les travaux liés au désamiantage.

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

Les contrats d'entretien réalisés par une entreprise de nettoyage ainsi que les contrats relatifs à l'entretien des espaces verts sont comptabilisés en 6152 Travaux d'entretien et de réparation sur biens immobilier. Il est préconisé de créer des subdivisions de compte pour suivre ces charges.

Les charges inhérentes aux contrats périodiques de maintenance et d'entretien sont comptabilisées dans le compte 6156 – Maintenance. Cela intègre, par exemple, les contrats relatifs aux copieurs et à l'informatique. Pour qu'une charge soit comptabilisée dans ce compte, l'existence d'un contrat périodique est nécessaire. Dans le cas contraire, il s'agit d'une dépense inscrite dans les comptes 6152 ou 6155 Travaux d'entretien et de réparation.

Compte 616 - Primes d'assurance

Les primes d'assurance couvrent certains risques encourus par les établissements. Des subdivisions ont été créées afin d'identifier, conformément aux indications figurant sur le contrat et la quittance d'assurance, le risque couvert.

Les comptes 6161 à 6163 assurent les biens mobiliers et immobiliers des établissements.

Les charges d'assurance de la responsabilité civile de la personne morale et des personnels des établissements sont inscrites en 6164 – Prime d'assurance Responsabilité Civile.

Les dépenses relatives à l'assurance responsabilité civile, déplacements, protection juridique, etc ... des élus des établissements sont comptabilisées en « 6166 - Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés ».

Les autres charges d'assurance sont inscrites dans le compte « 6168 – Prime d'assurance diverses ».

Concernant les charges sur sinistres, les frais de réparation sont à comptabiliser dans les comptes de la classe 6 selon leur nature et l'indemnité d'assurance perçue est à enregistrer au compte 79 « transfert de charges d'exploitation ».

Compte 617 - Etudes et recherches

Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisations, ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (compte 21).

Ils sont susceptibles, dans certaines conditions, d'être inscrits au compte 203 (voir ce compte).

Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.

Compte 618 - Divers

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences et séminaires.

La documentation à usage pédagogique de la formation initiale et de la formation continue est comptabilisée dans le compte « 6183 - Documentation pédagogique ».

Les dépenses inscrites en « 6185 – Frais de colloques, conférences et séminaires » concernent les frais d'inscriptions à ces manifestations. Les autres dépenses associées sont comptabilisées dans les postes de charges selon leur nature (Frais de déplacement, ...).

COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions du compte 62.

Le compte 62 présente les subdivisions suivantes :

- 621 - Personnel extérieur à l'établissement
 - o 6211 - Personnel intérimaire
 - o 6214 - Personnel mis à disposition ou prêté
 - o 6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire
- 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
 - o 6226 - Honoraires
 - o 6227 - Frais d'actes et de contentieux
 - o 6228 - Divers
- 623 - Publicité, publications, relations publiques
 - o 6231 - Annonces et insertions
 - o 6233 - Foires et expositions
 - o 6234 - Objets promotionnels
 - o 6236 - Catalogues et imprimés
 - o 6237 - Publications (dont publication CMA)
 - o 6238 - Divers (Pourboires, dons courants)
- 624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
 - o 6241 - Transports sur biens
 - o 6243 - Transports entre établissements ou services
 - o 6244 - Transports collectif des membres élus, associés, assimilés
 - o 6246 - Frais de regroupement apprentis, pré apprentis, autres stagiaires de la formation continue
 - 62461 - Frais de regroupement apprentis
 - 62462 - Frais de regroupement autres stagiaires de la formation continue
 - 62463 - Frais de regroupement pré apprentis
 - o 6247 - Transports collectifs du personnel
 - o 6248 - Divers (dont voyage d'étude et à but éducatif)
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
 - o 6251 - Déplacements du personnel
 - o 6252 - Déplacements des intervenants extérieurs
 - o 6253 - Frais d'inscription aux colloques
 - o 6254 - Déplacements des membres élus, associés ou assimilés
 - o 6255 - Frais de déménagement
 - o 6256 - Missions
 - 62561 - Missions du personnel
 - 62564 - Missions des élus
 - o 6257 - Réceptions

- 6258 - Frais de représentation
- 626 - Frais postaux et frais de télécommunications
 - 6261 - Affranchissement
 - 6262 - Frais de télécommunications
- 627 - Services bancaires et assimilés
 - 6271 - Frais sur titres
 - 6272 - Commissions et frais sur emprunts
 - 6276 - Location de coffre
 - 6278 - Autres frais et commissions
- 628 - Divers
 - 6281 - Blanchissage
 - 6282 - Formation continue du personnel de l'établissement
 - 6283 - Frais de reproduction imprimé spécifiques
 - 6284 - Frais de recrutement du personnel
 - 6285 - Hébergement extérieur des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
 - 6286 - Restauration extérieure des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
 - 6287 - Bourses Echanges Européens
 - 6288 - Autres prestations extérieures diverses, concours divers

Compte 621- Personnel extérieur à l'établissement

Sont inscrites au compte 6211 - Personnel intérimaire, les sommes versées aux entreprises fournissant de la main d'œuvre.

Le compte 6214 enregistre les dépenses concernant le personnel mis à disposition ou prêté à l'établissement. Sont inscrites au compte 6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire / CFA, les refacturations du personnel de l'organisme gestionnaire travaillant pour le compte du Centre de Formation d'Apprentis ou inversement les refacturations du personnel du Centre de Formation d'Apprentis travaillant pour le compte de l'organisme gestionnaire.

Compte 622- Rémunération d'intermédiaire et honoraires

Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est-à-dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.

L'imputation au compte 6226 - Honoraires, ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien dans l'établissement sont comptabilisés en charges dans les subdivisions du compte 622.

Il est rappelé que les frais accessoires d'acquisition des immobilisations sont nombreux. Il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires et d'officiers ministériels, de frais d'actes. Ces frais sont par nature des charges, mais ils font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation.

La règle comptable à observer est la suivante :

- si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire en conséquence au même compte de la classe 2 où l'acquisition est décrite ;

- si les frais d'acquisition sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation, enregistrement), ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné.

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

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

Les règlements afférents à des dépenses inscrites ou à inscrire dans le compte 6226 – Honoraires font l'objet d'une déclaration dans la DADS 2.

Sont inscrites en compte 6228, les rémunérations d'intermédiaires et d'honoraires qui n'ont pas pu être affectées dans le compte 6226 ou 6227.

Compte 623 - Publicité, publications et relations publiques

En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation. Toutefois, les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une marque et qui sont hors de proportion avec les bénéfices annuels peuvent avoir le caractère de frais de premier établissement imputables au compte 201.

De même, les dépenses qui sont destinées à financer des produits dont la durée d'utilisation est supérieure à un an et qui sont de nature à exercer une influence réelle et immédiate sur les résultats d'exploitation doivent être immobilisées (notamment les frais de réalisation de films publicitaires).

Sont inscrites en « 6231 – Annonces et insertion », toutes les dépenses relatives à la publicité, la presse, la radio, à l'exception des annonces concernant le recrutement du personnel.

Sont comptabilisées en « 6233 – Foires et expositions » l'ensemble des charges directes relatives à la manifestation à l'exception des charges de personnel et frais de déplacements. Il est préconisé de créer des subdivisions pour ce compte selon les manifestations importantes et récurrentes organisées. Le classement par nature peut être écarté uniquement lorsque la facture du fournisseur ne détaille pas les prestations réalisées lorsqu'elles sont multiples.

Sont inscrites en compte « 6234 – Objets promotionnels », les charges relatives à la promotion de l'artisanat, de la Chambre de Métiers et de l'Artisanat ou de ses services. Il peut s'agir de stylos publicitaires, clés USB.

Sont inscrites en « 6236 – Catalogues et imprimés », les dépenses relatives à la réalisation par des fournisseurs extérieurs de plaquettes, catalogues, ..., et tout support de communication.

Sont comptabilisées en « 6237 – Publications » l'ensemble des charges directes relatives à la production du magazine des Chambres à l'exception des charges de personnel et frais de déplacements. Le classement par nature peut être écarté uniquement lorsque la facture du fournisseur ne détaille pas les prestations réalisées lorsqu'elles sont multiples.

Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnel

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacements que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens. Il faut noter que les frais de transport lié à l'acquisition de matières ou fournitures sont inscrits dans le compte de charge correspondant à la nature du produit acheté.

Sont inscrites dans les comptes 6241, les dépenses liées à un transport spécifique de bien.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les produits enregistrés au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant du compte 60 correspondant).

Les indemnités de transport versées aux apprentis, stagiaires de la formation continue et pré apprentis sont enregistrées dans les subdivisions du compte 6246.

Les transports collectifs du personnel ou des élus ne concernent que les frais payés directement au transporteur. Les indemnités kilométriques sont notamment exclues de ces comptes.

Compte 625 - Déplacements - missions - réceptions

Il est rappelé que les demandes de remboursement de frais des collaborateurs sont à enregistrer selon leur nature comptable.

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel et aux élus relatifs aux frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission.

Sont notamment inscrits en compte 6251- 6252 – 6254 « Déplacements », les frais de train, remboursement kilométrique, péages, parking, taxis. Une distinction dans le compte utilisé est faite selon la catégorie à laquelle appartient la personne qui se fait rembourser.

Sont notamment inscrits en compte 6256 « Mission », les dépenses relatives à l'hébergement et aux repas. Dans la mesure où le repas est pris avec des invités extérieurs, il s'agit de dépenses de réception qui sont inscrites dans le compte 6257 « réception ». Sont comptabilisés également dans ce compte les achats relatifs à la réception de tiers (y compris la matière d'œuvre pour des productions réalisées en interne).

En application de l'arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD, il convient d'isoler les frais de représentation en les comptabilisant dans le compte 6258. Les frais de représentation sont *« des frais de déplacement, de mission ou de réception engagés dans l'intérêt des affaires de la chambre des métiers et de l'artisanat de région ou de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale à l'extérieur de l'établissement par son président dans l'exercice de ses fonctions, ou par un membre du bureau mandaté par lui. »*

Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications

Sont présents à ce compte les affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, redevances pour télécommunications, Internet et transmission d'informations.

Il convient de s'assurer lors de la clôture des comptes, que les abonnements et consommations couvrent une période de 12 mois.

Compte 627 - Services bancaires et assimilés

Sont comptabilisés à ce compte les frais d'achat, de vente ou de garde de titres (6271 – Frais sur titres).

Les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit, la commission prélevée par les banques au titre des chèques impayés rejetés pour tout autre motif que l'absence ou l'insuffisance de commission, les abonnements spécifiques pour le suivi bancaire, ainsi que les commissions de gestion de compte sont notamment comptabilisées au compte 6278 - Autres frais et commissions.

Compte 628 - Divers

Sont comptabilisés à ce compte les cotisations ouvrant droit à un service en contrepartie, les frais de blanchissage exécuté par l'extérieur, les frais de reproductions d'imprimés spécifiques n'ayant pas un caractère publicitaire ou de communication (Exemple imprimé administratif), les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de formation professionnelle continue.

Sur ce dernier point, il est précisé qu'en règle générale, les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, doivent être comptabilisées non selon leur objet, la formation professionnelle continue, mais en fonction de leur nature.

Ne sont, par conséquent, comptabilisées au débit du compte 6283 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.

COMPTE 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES

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

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit du compte « 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Le compte 63 présente les subdivisions suivantes :

- 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (Administration des impôts)
 - o 6311 - Taxe sur les salaires
 - o 6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
 - o 6318 - Autres
- 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
 - o 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
 - o 6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
 - o 6338 - Autres
- 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
 - o 6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
 - 63511 - Taxe d'habitation
 - 63512 - Taxe foncière
 - 63513 - Autres impôts locaux
 - o 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
 - o 6353 - Impôts indirects
 - o 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
 - o 6358 - Autres droits
- 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
 - o 6371 - FIPHFP
 - o 6378 - Taxes diverses

Compte 631- Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

Sont comptabilisés au débit du compte 631 les impôts, taxes et versements assimilés déterminés à partir des rémunérations du personnel de l'établissement, et versés à l'administration fiscale.

Est inscrite au débit du compte 6311, la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé à la Direction Générale des Finances Publiques, par le crédit du compte 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés.

Le compte 6313 – Participation des employeurs à la formation professionnelle continue ne doit normalement pas être utilisé car l'établissement se libèrera de cette obligation en versant sa contribution au fonds de mutualisation du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (compte 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue).

Le principe de rattachement de ces charges au bon exercice est le principe du fait générateur. Seront comptabilisés dans les charges de l'exercice N, les impôts, taxes et versements assimilés calculés sur les rémunérations de l'exercice N. Lorsque ces charges sont exigibles en N+1, il convient d'évaluer à la date de clôture, les charges dues afin de constater la charge à payer.

Compte 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

Sont comptabilisés au débit du compte 633 les impôts, taxes et versements assimilés déterminés à partir des rémunérations du personnel de l'établissement, et versés à des organismes autres que l'administration fiscale. Les sommes versées au fonds de mutualisation du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat au titre de la formation de son personnel sont inscrites dans le compte 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.

Le principe de rattachement de ces charges au bon exercice est le principe du fait générateur. Seront comptabilisés dans les charges de l'exercice N, les impôts, taxes et versements assimilés calculés sur les rémunérations de l'exercice N. Il convient d'évaluer à la date de clôture, les charges dues afin de constater la charge à payer.

Compte 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Sont comptabilisés à ce compte l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.

- o 6352- Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisations de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

La distinction entre impôts directs et impôts indirects est la suivante :

Les impôts directs sont payés et supportés par la même personne, en l'occurrence l'établissement.

En revanche, avec les impôts indirects, comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de douane ou les taxes sur les carburants, le redevable (l'établissement) est distinct du contribuable. Les impôts indirects sont versés par les établissements, mais répercutés sur le prix de vente d'un produit ; ils sont donc supportés par une autre personne, le contribuable. Ainsi, la TVA est versée par les établissements redevables, mais entièrement payée par les consommateurs finaux, les contribuables, inconnus de l'administration fiscale.

Les impôts directs, autres que ceux relatifs à l'impôt société, sont inscrits dans les subdivisions du compte 6351- Impôts directs.

Les impôts indirects sont inscrits dans le compte 6353 – Impôts indirects.

Compte 637- Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

Ce compte enregistre les impôts et taxes dus autres que ceux assis sur les rémunérations et versés à d'autres organismes que l'administration fiscale.

Sont comptabilisés au compte 6371 – FIPHFP, les charges relatives à la contribution obligatoire au titre du handicap. La taxe étant déterminée à partir des effectifs présents lors de l'exercice N-1, il convient de procéder à une évaluation et provisionner cette charge lors de la clôture de l'exercice.

Technique comptable

A la clôture de l'exercice :

- Débit 631, 633 ou 637
- Crédit du 448600

COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement et par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Il est à noter qu'une distinction entre 4 catégories de personnel est faite :

- Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire
- Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI
- Les vacataires
- Les autres personnels notamment les personnels détachés

Le compte 64 présente les subdivisions suivantes :

- 641 - Rémunérations du personnel
 - o 6411 - Salaire et appointements
 - 64111 - Traitements du personnel titulaire et stagiaire
 - 64112 - Traitements du personnel contractuel
 - 64113 - Traitements du personnel vacataire
 - 64114 - Traitements du personnel détaché
 - o 6412 - Congés payés du personnel
 - o 6413 - Primes et gratifications
 - 64131 - Primes et gratifications du personnel titulaire
 - 64132 - Primes et gratifications du personnel contractuel
 - o 6414 - Indemnités diverses
 - 64141 - Indemnités diverses du personnel titulaire
 - 64142 - Indemnités diverses du personnel contractuel
 - o 6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi
 - 64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel titulaire et stagiaire
 - 641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
 - 641712 - Allocations pour perte d'emploi
 - 641713 - Indemnité de départ en retraite
 - 64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel contractuel
 - 641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
 - 641722 - Allocations pour perte d'emploi
 - o 6418 - Autres rémunérations du personnel
 - 64181 - Autres rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
 - 64182 - Autres rémunérations du personnel contractuel
- 645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
 - o 6451 - Cotisations à l'URSSAF
 - 64511 - Sur rémunérations du personnel titulaire
 - 64512 - Sur rémunérations du personnel contractuel
 - o 6452 - Cotisations aux mutuelles
 - 64521 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
 - 64522 - Sur rémunérations du personnel contractuel

- 6453 - Cotisations aux caisses de retraites
 - 64532 - Pension civile
 - 645321 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
 - 645322 - Sur rémunérations du personnel contractuel
 - 64538 - Autres caisses de retraite
 - 645381 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
 - 645382 - Sur rémunérations du personnel contractuel
- 6454 - Assurance chômage
- 6455 - Charges sociales sur congés à payer
- 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
 - 64581 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
 - 64582 - Sur rémunérations du personnel contractuel
 - 64586 - Participation aux charges de fonctionnement des CFA non gérés directement par la chambre
- 647 - Autres charges sociales et prestations directes
 - 6471 - Prestations directes
 - 64713 - Traitements et indemnités des personnels en congé longue durée, maladie prof. ou A.T
 - 64718 - Autres prestations directes
 - 6474 - Œuvres sociales
 - 6475 - Médecine du travail
 - 6478 - Divers
- 648 - Autres charges de personnel

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales :

- Débit 641 Rémunération du personnel pour le montant brut de la rémunération
- Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
- Crédit 431 Sécurité Sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

Comptabilisation des charges patronales :

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des congés payés :

Écritures d'inventaire en fin d'exercice :

- Débit 6412 Congés payés du personnel, ou
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

Il est précisé que les congés payés sont calculés sur l'ensemble du personnel présent à la date de clôture à l'exception des enseignants (Cf. chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel en partie 3).

Compte 641 - Rémunération du personnel

Est comptabilisée en 6411 la rémunération brute des personnels de l'établissement en distinguant les 4 catégories de personnel suivantes :

- Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire
- Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI
- Les vacataires
- Les autres personnels notamment les personnels détachés.

La rémunération comprend le salaire de base, le treizième mois (article 24 du statut), le complément de rémunération par rapport au SMIC (article 22 du statut), les heures complémentaires et supplémentaires.

Le compte 6412 reprend la provision de congés payés du personnel. Une subdivision est possible pour inscrire les jours RTT dus si ceux-ci sont significatifs. Il est rappelé que le compte épargne temps n'est pas autorisé dans le statut du personnel actuel.

Il est préconisé d'utiliser la méthode des 10 % de la masse salariale de juin à décembre de l'année N, du personnel concerné par les congés payés (Hors vacataires, enseignants et salariés ayant quitté la structure au 31 décembre).

Sont comptabilisées en 6413, notamment, les sommes versées au titre de l'article 25 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat.

Sont comptabilisées en 6414, notamment, les indemnités versées au titre de l'article 23 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat, l'indemnité de départ en retraite ainsi que l'indemnité de précarité due aux agents contractuels selon les règles du statut du personnel.

Les Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi sont comptabilisées selon leur nature dans les subdivisions du compte « 6417 Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi » en respectant la distinction agent titulaire, agent contractuel.

Concernant les comptes 6413, 6414, 6417, 6418 il faut entendre par agent contractuel, toutes les catégories d'agents non titulaires.

Le compte 6418 – autre rémunération du personnel, intègre les éléments de rémunération non inscrits en 6411- salaire et appointements.

Il comprend notamment les avantages en nature expressément autorisés par le statut du personnel.

Compte 645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance

Sont comptabilisées en 645, les charges patronales associées aux salaires et appointements. Ces charges sont inscrites selon leur destinataire en :

- o 6451 - Cotisations à l'URSSAF
- o 6452 - Cotisations aux mutuelles
- o 6453 - Cotisations aux caisses de retraite
- o 6454 - Cotisations à l'assurance chômage
- o 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux.

Une distinction est faite entre le personnel titulaire et le personnel contractuel.

Concernant les comptes 6451, 6452, 6453, 6458 il faut entendre par agent contractuel, toutes les catégories d'agents non titulaires.

Compte 647 - Autres charges sociales et prestations directes

Ce compte enregistre notamment les frais relatifs aux œuvres sociales et les versements aux comités d'établissement (6474).

Par ailleurs, la masse salariale des agents en arrêt longue durée, en maladie professionnelle ou accident du travail est exclue du compte 641 pour être inscrite en 6471 Prestations directes.

Compte 648 - Autres charges de personnel

Sont inscrites dans ce compte les charges de personnel exclues des postes précédents. Il s'agit notamment des avantages locaux autorisés par l'article 77 du statut à l'exception des œuvres sociales étudiées précédemment. Il peut s'agir de cadeaux exceptionnels offerts à des salariés pour le Noël des enfants ou les titres restaurant par exemple.

COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Le compte 65 présente les subdivisions suivantes :

- 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 653 - Indemnités versées aux représentants de la Chambre
 - o 6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus
 - o 6532 - Indemnités de présence versées aux membres élus
 - o 6533 - Indemnités de présence versées aux membres associés et assimilés
- 654 - Charges sur créances irrécouvrables
 - o 6541 - Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice
 - o 6542 - Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs
- 657 - Charges spécifiques
 - o 6571 - Elections
 - o 6572 - Subventions
 - 65721 - Subventions – CFA non gérés par la compagnie
 - 65722 - Subventions des chambres de niveau régional
 - 65724 - Subventions des CMAD
 - 65728 - Subventions - Autres organismes
 - o 6573 - Bourses, récompenses
 - o 6578 - Autres charges spécifiques
- 658 - Charges diverses de gestion courante
 - o 6581 - Frais de gestion sur ressources affectées (APCMA)
 - 65811 - Participation aux frais de l'APCMA
 - 65813 - Participation au fonds de catastrophes naturelles
 - 65814 - Participation au fonds de solidarité des Présidents
 - 65815 - Indemnité compensatrice des anciens Présidents
 - o 6582 – Participation aux frais des chambres de niveau régional
 - 65821 - Fonds de péréquation
 - 65828 - Autres participations
 - o 6583 - Participation aux services communs
 - o 6584 - Caisse de secours aux artisans
 - o 6585 - Participation aux charges des services à comptabilité distincte (dont CFA)
 - o 6586 - Participation aux frais de la CMAD
 - 65861 - Fonds de péréquation
 - 65862 - Participation issue des ressources de fonctionnement affectées
 - o 6588 - Autres charges et participations diverses

Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'établissement. Il peut s'agir de l'achat d'un nom de domaine, de l'hébergement d'un site Internet par exemple.

Compte 653 - Indemnités versées aux représentants de la chambre

En application des décisions de l'assemblée générale, les indemnités de fonctions versées au Président et aux membres du bureau dans le respect de la réglementation en vigueur, sont inscrites dans le compte 6531 – Indemnités de fonction versées aux membres élus.

Les indemnités de présence versées aux élus pour la représentation de la chambre au sein de la structure ou à l'extérieur, sont comptabilisées en 6532 – Indemnités de présence versées aux membres élus. La convocation et la feuille d'émargement doivent justifier cette action.

Si ces missions sont confiées à des membres associés ou assimilés au sens du code de l'artisanat, la charge est inscrite en 6533 – Indemnités de présence versées aux membres associés ou assimilés.

Compte 654 - Charges sur créances irrécouvrables

Sont enregistrées à ce compte les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées. Lorsque ces pertes ne présentent pas ce caractère, c'est une subdivision du compte 671 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice ou du compte 672 Charges exceptionnelles sur opérations de gestion des exercices antérieurs qui doit être utilisée. Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

Une distinction est faite selon l'ancienneté de la créance. Les créances de l'année sont enregistrées en 6541 - Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice, les autres en 6542 - Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs.

Compte 657- Charges spécifiques

Sont retracées à ce compte les charges spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charges par nature.

La prise en charge des dépenses relatives notamment aux listes électorales et aux frais de propagande pour les élections des chambres de métiers et de l'artisanat sont inscrites dans le compte 6571 – Elections.

Les participations, subventions à des structures non gérées par la chambre de métiers et de l'artisanat s'inscrivent en 6572 – Subventions. Une distinction est faite entre les CFA(65721), les chambres du niveau régional (65722), les chambres de métiers et de l'artisanat départementales (Pour le versement de la subvention issue des fonds du droit additionnel supplémentaire de la TFCMA par exemple) (65724) et les autres organismes (65728).

Sont inscrites en 6573 – Bourses, récompenses – les dépenses relatives à l'achat de médailles, coupes et autres récompenses pour les salariés, apprentis, stagiaires de la formation et les élus. Une subdivision de ce compte selon les catégories de destinataires est recommandée.

Compte 658 - Autres charges de gestion courante

Les ressources affectées gérées par l'APCMA font l'objet d'appels de fonds auprès des établissements du réseau. Ces charges sont inscrites dans les subdivisions du compte 6581 – Frais de gestion sur ressources affectées. Il en est de même pour la caisse de secours aux artisans – 6584 – Caisse secours.

Les participations financières des établissements aux charges des différentes structures sont inscrites dans les comptes 6582, 6583, 6585 et 6586. Il en est ainsi pour les charges relatives à la participation financière dans :

- les chambres de métiers et de l'artisanat départementales
- les chambres de niveau régional (CRMA ou CMAR)
- les services communs
- les services à comptabilité distincte (Notamment les CFA)

Les ressources de fonctionnement affectées, versées par la chambre de niveau régional aux chambres départementales en application de la loi n°2010-853 du 23 juillet 2010 – (Article 12 – 2° « *La chambre de métiers et de l'artisanat de région ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat (...)* Répartit entre les chambres départementales qui lui sont rattachées, après déduction de sa propre quote-part, les ressources qui lui sont affectées »), sont comptabilisées dans le compte « 65862 – Participation issue des ressources de fonctionnement affectées ».

Les autres charges de gestion courante qui n'ont pu trouver leur affectation dans les comptes précédents de la classe 65 sont enregistrées en 6588. Il s'agit, par exemple, des différences négatives de caisse ou des différences négatives de règlements.

COMPTE 66 - CHARGES FINANCIERES

Le compte 66 présente les subdivisions suivantes :

- 661 - Charges d'intérêts
 - o 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
 - o 6615 - Intérêts des comptes courants
 - o 6618 - Autres charges d'intérêts
- 664 - Pertes sur créances liées à des participations
- 665 - Escomptes accordés
- 666 - Pertes de change
- 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 668 - Autres charges financières

Compte 661 - Charges d'intérêts

Il enregistre à son débit les charges d'intérêts dues, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs. Pour une meilleure lecture des comptes, il est préconisé de créer une subdivision du compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par emprunt existant.

Sont inscrites dans le compte 6615 « Intérêts des comptes courants » les charges d'intérêts et agios. Les commissions bancaires étant inscrites dans le compte 6278 « Autres frais et commissions ».

Le compte 6618 « Autres charges d'intérêts » retrace notamment les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dus sur les opérations de fonctionnement effectuées par l'établissement (marchés de fournitures...). Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les pénalités sont comptabilisés au même compte que l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée.

Compte 664 - Pertes sur créances liées a des participations

Sont comptabilisées dans ce compte les charges relatives à la perte financière constatée et avérée dans des participations inscrites en compte d'immobilisations financières.

Compte 665 - Escomptes accordés

Le compte 665 est débité du montant des escomptes accordés par le crédit de la subdivision intéressée du compte 411 clients.

Compte 666 - Pertes de change

Sont portées à ce compte les pertes de change supportées par l'entreprise au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existant entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement.

Compte 667- Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Il enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement. Il est débité de la valeur brute des titres cédés. Il est crédité du prix de cession de ces titres. Le compte 667 est utilisé dans le cas d'une perte nette sur cession. Seule cette perte est inscrite au budget.

Compte 668 - Autres charges financières

Ce compte enregistre les charges financières non affectées dans les autres comptes 66. Il peut s'agir par exemple des commissions prélevées pour l'encaissement de chèques vacances ou des tickets restaurants.

COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le compte 67 présente les subdivisions suivantes :

- 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 - o 6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
 - o 6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
 - o 6713 - Dons, libéralités
 - o 6714 - Créances devenues irrécouvrables
 - o 6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 - 67181 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
 - 67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- 672 - Charges sur exercices antérieurs
- 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)
 - o 6751 - Immobilisations incorporelles
 - o 6752 - Immobilisations corporelles
 - o 6756 - Immobilisations financières
- 678 - Autres charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont distinguées afin que le compte de résultat puisse faire apparaître le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Le champ d'application du compte 67 est défini par le caractère exceptionnel de ces charges par rapport aux charges d'exploitation courantes et normales de l'établissement.

Ainsi par exemple, des charges répétitives afférentes à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classées dans les comptes 67.

Si elles sont d'un montant important, elles devront cependant être signalées et explicitées dans l'annexe.

Il est précisé que toute charge financière est comptabilisée comme telle au compte 66, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

Les charges exceptionnelles sont classées en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (671), opérations en capital (675, 678).

Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion telles que dons, subventions accordées, pénalités et amendes fiscales ou pénales, créances de l'exercice devenues irrécouvrables et déficits ou intérêts sur débits admis en décharge ou remise gracieuse.

Il retrace également au compte 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » les pénalités supportées par l'établissement lorsque dans le cadre d'une prestation qu'il doit effectuer ou d'une vente qu'il réalise, il subit une réduction sur le prix pour inobservances des délais ou des spécifications prévues au contrat ou dans la convention.

Les conséquences d'un redressement fiscal, les pénalités, amendes fiscales ou pénales sont inscrites dans le compte 6712 « Pénalités et amendes fiscales ou pénales ».

Les dons sont comptabilisés dans les charges de l'exercice, dans les charges exceptionnelles au débit du compte 6713 « Dons et libéralités ».

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts (en cas d'assujettissement à la TVA), la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée. Elle est alors inscrite en compte 6714 - Créances devenues irrécouvrables. Les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées ne sont pas enregistrées à ce compte mais au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Compte 672 - Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs

Lorsque le fait générateur de la charge est antérieur à l'exercice, la charge ayant le caractère exceptionnel est comptabilisée dans le compte 672 Charges sur exercice antérieur.

Il en est ainsi pour les pertes sur créances irrécouvrables qui ne présentent pas un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées lorsque l'origine de la créance est antérieure à cet exercice.

Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Le compte 675 est débité de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2.

La valeur nette comptable est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués (à l'exception, le cas échéant, des amortissements pour ordre). Elle ne tient pas compte des provisions pour dépréciation.

En fonction de la nature de l'immobilisation (incorporelle, corporelle ou financière), la valeur comptable de cette dernière est inscrite dans la subdivision du compte correspondante (6751, 6752, 6756).

En ce qui concerne les cessions de valeurs mobilières de placement, la valeur d'actif brute de ces valeurs cédées est virée au débit du compte 667 ou 767 selon que la cession est génératrice d'une perte ou d'un profit.

Compte 678 - Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles (compte 687).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

- 681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation
 - o 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations
 - 68111 - Immobilisations incorporelles
 - 68112 - Immobilisations corporelles
 - o 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 681511 - Provisions pour litige
 - 681518 - Provisions pour autres risques
 - 681572 - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions
 - 681581 - Provisions pour indemnités de départ en retraite
 - 681588 - Provisions pour autres charges
 - o 6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - o 6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
- 686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières
- 687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles
- 689 - Fonds dédiés
 - o 6894 - Fonds dédiés - Engagement à réaliser sur subventions attribuées

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements et aux provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements et de provisions concernés;

En ce qui concerne l'amortissement, voir les comptes 28 - Amortissements des immobilisations pour la technique comptable proprement dite.

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans l'étude des différents comptes d'immobilisation.

En ce qui concerne les provisions, elles doivent remplir les conditions de fond suivantes :

- la provision ou la charge doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son objet et elle doit être évaluée avec une approximation suffisante ;
- la dépréciation ou la charge doit apparaître comme probable, et non pas comme seulement éventuelle ;

- la probabilité de la dépréciation ou de la charge doit résulter d'un événement survenu au cours de l'exercice. Le mode de comptabilisation est exposé aux comptes de provision proprement dits et dans le chapitre 13 « Dépréciations et provisions » de la partie 3 (voir les comptes 15 - Provisions pour risques et charges, 29 - provisions pour dépréciation des immobilisations, 39 - provisions pour dépréciation des stocks et en cours, 49 - provisions pour dépréciation des comptes de tiers, 59 - provisions pour dépréciation des comptes financiers).

Compte 681- Dotations aux amortissements et aux provisions - charges d'exploitation

Il est préconisé d'utiliser les sous comptes par nature du bien (Cf. classement comptable des immobilisations – classe 2).

► Il est rappelé quelques règles concernant les amortissements :

Les amortissements ont un caractère obligatoire. Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et même en cas d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux amortissements nécessaires.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Le montant de la dotation dépend du système d'amortissement pratiqué, et de la durée d'utilisation du bien.

Toute modification significative du bien justifie la révision du plan en cours.

Le point de départ de l'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Il est demandé aux établissements de ne pas pratiquer de réévaluation libre.

Le compte 6811 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux amortissements sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions ont été créées.

► Il est rappelé quelques principes généraux et définitions concernant les dépréciations et les provisions.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise. Ce passif résulte d'une obligation auprès d'un tiers, existante à la clôture d'un exercice, dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice, de tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celle-ci.

Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et, même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux provisions et dépréciations nécessaires.

Le compte 6815 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.

Les subdivisions du compte 15 retracent les provisions pour risques et charges. Les règles relatives à leur comptabilisation sont précisées dans les commentaires de ces comptes (2nde partie – Chapitre 1).

Se référer également au chapitre 13 de la partie 3 relatif à la comptabilisation des provisions.

Cela concerne les provisions pour litige (1511), les provisions pour autres risques (1518), les provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (1572), les provisions pour départ en retraite (1581) et les autres provisions pour charges (1588).

Le compte 6816 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 29 - provisions pour dépréciation des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux provisions sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions sont préconisées.

Le compte 6817 est débité par le crédit de la subdivision concernée du compte 49 - provisions pour dépréciation des comptes de tiers. Pour distinguer les dotations aux provisions sur les comptes d'actifs circulants, des subdivisions sont préconisées.

Compte 686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - charges financières

Le compte 686 est débité par le crédit de :

- la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.
- la subdivision intéressée du compte 296 - provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ou 297 - provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières.
- la subdivision intéressée du compte 59 - provisions pour dépréciation des comptes financiers.

Compte 687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - charges exceptionnelles

Le compte 687 est débité par le crédit de :

- la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations
- la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges
- la subdivision intéressée des comptes 29,39 ou 49 - provisions pour dépréciation

Compte 689 - Fonds dédiés

- o 6894 - Fonds dédiés - Engagement à réaliser sur subventions attribuées.

Le principe de comptabilisation des fonds dédiés est expliqué dans la partie 3, chapitre 14 – La comptabilisation des fonds dédiés.

COMPTE 69 - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET IMPOTS ASSIMILES

Le compte 69 présente la subdivision suivante :

Compte 695 - Impôts sur les bénéfices

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

Des subdivisions sont à ouvrir le cas échéant pour identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des services antérieurs.

CHAPITRE 7

LES COMPTES DE LA CLASSE 7

COMPTE 70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

Les montants des ventes, des prestations de service, 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 703, représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Le compte 70 présente les subdivisions suivantes :

- 701 - Ventes de produits finis
- 703 - Ventes de produits résiduels
- 704 - Travaux
- 705 - Etudes
- 706 - Prestations de services
 - o 7061 - Redevances et droits
 - 70611 - Contrats d'apprentissage
 - 70612 - Inscription des droits d'examen
 - 70618 - Autres redevances et droits
 - o 7062 - Restauration
 - o 7064 - Transports
 - o 7065 - Hébergements
 - o 7066 - Prestations d'enseignement
 - 70661 - Contributions au SPI
 - 70662 - Formation modulaire de courte durée
 - 70664 - Formation qualifiante
 - 70668 - Autres prestations d'enseignement
 - o 7067 - Prestations aux entreprises
 - 70671 - Actions économiques
 - 70674 - Actions relatives à l'emploi
 - 70678 - Autres prestations aux entreprises
 - o 7068 - Prestations diverses
 - 70681 - Foires et salons
 - 70688 - Autres prestations diverses
- 707 - Ventes de marchandises
- 708 - Produits des activités annexes
 - o 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 - o 7083 - Locations diverses
 - o 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
 - o 7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux
 - o 7088 - Autres produits d'activités annexes

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes, sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708.

Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 - Escomptes accordés.

Les ports facturés en cas de vente « départ » (c'est-à-dire avant le transfert de propriété) sont inscrits au compte de vente correspondant, notamment si la facturation correspond au coût du service rendu par l'établissement ou lorsque le montant du port indiqué sur la facture est différent de la somme versée au transporteur.

Lorsqu'il s'agit de la récupération de débours avancés pour le compte de clients, il est admis de re-créditer le compte 6241 - Transports sur biens qui a été préalablement débité. En revanche, ils correspondent à un élément du prix de vente dans le cas où il est stipulé qu'il s'agit d'une vente « arrivée ».

Les rabais, remises, ristournes, sont comptabilisés au débit du compte de produit correspondant. En fin d'exercice, s'ils n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation lors de la facturation, ils doivent faire l'objet d'une évaluation et d'un enregistrement par le débit du compte de produit et par le crédit du compte « 4198 – Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir ».

Lors de l'inventaire, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contrepartie du crédit du compte 487 - Produits constatés d'avance.

Les ventes imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies sont portées au crédit du compte 70 par le débit du compte 418 - Clients - Factures à établir.

En fonction des besoins de l'établissement, il est préconisé de créer des subdivisions des comptes « 701 - Ventes de produits finis », « 703 - Ventes de produits résiduels », « 704 – Travaux », « 705 Etudes », « 707 – Ventes de marchandises », afin d'avoir une lecture rapide et détaillée de l'activité de l'établissement. Ces comptes ne présentent pas néanmoins de subdivisions obligatoires.

La distinction entre les comptes 701, 703 et 707 est la suivante :

Lorsque le bien vendu n'a fait l'objet d'aucune transformation et qu'il est revendu en l'état, il s'agit d'une vente de marchandises. Il peut s'agir par exemple, de la vente des certificats pour les signatures électroniques.

La notion de produits finis intervient lorsqu'il y a transformation.

Compte 706 - Prestations de service

La classification en prestations de service d'un produit est liée à la nature de la prestation et non pas au financeur de cette action. Les actions de formations sont ainsi comptabilisées en prestation de service et affectées selon la nature de la formation décrite ci-dessous, sans tenir compte de la qualité du financeur.

En dehors des obligations régaliennes des établissements, les prestations facturées par les établissements concernant les prestations de conseils liées aux contrats d'apprentissage sont enregistrées en « 70611 – Contrats d'apprentissage ».

Sont comptabilisés en « 70612 – Inscription des droits d'examen », les frais relatifs aux inscriptions aux examens des apprentis et des stagiaires de la formation continue

Les produits issus de la facturation de la restauration, des transports et des hébergements des stagiaires de la formation et des apprentis sont respectivement inscrits en « 7062 – Restauration », « 7064 – Transports », « 7065 – Hébergements ». Il peut être utile de créer des subdivisions de ces comptes pour connaître le statut du bénéficiaire.

o 7066 - Prestations d'enseignement

Les prestations d'enseignement couvrent l'ensemble des produits de la formation (hors apprentissage).

Il s'agit des formations réalisées dans le cadre :

- du stage préparatoire à l'installation du chef d'entreprise artisanale, « 70661 – Contributions au SPI » ;
- des formations de quelques jours non qualifiantes réalisées par les artisans, conjoints d'artisan, salariés et tout autre public, « 70662 – Formation modulaire de courte durée » ;
- des formations qualifiantes (BM, ADEA, ...), « 70664 – Formation qualifiante » ;
- des autres prestations d'enseignements correspondant notamment à des formations individuelles qualifiantes ou non, « 70668 – Autres prestations d'enseignement ».

Ces prestations sont réalisées par des agents de la CMA ou des sous-traitants extérieurs. Elles sont financées par les stagiaires, les entreprises, les organismes collecteurs, le conseil de formation des chambres de niveau régional. Il peut être utile de créer des subdivisions (de préférence analytiques) afin de procéder à un suivi des sources de financement.

Technique comptable

Comptabilisation des prestations

- *Crédit 7066 Prestations d'enseignement*
- *Débit 411 clients*
- *Crédit 418 factures à établir pour celles nécessitant une écriture d'inventaire*
- *Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes*
- *Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus*

Les prestations facturées aux entreprises selon une grille tarifaire adoptée en assemblée générale sont enregistrées dans une subdivision du compte « 7067 Prestations aux entreprises ». Le classement comptable tient compte de la nature de l'action. Les prestations relatives aux actions économiques sont enregistrées en 70671 (Diagnostics, prévisionnels, accompagnement à la transmission, ...), les prestations relatives à l'emploi sont inscrites en 70674, les autres en 70678. Il est préconisé de créer de subdivision pour identifier les prestations réalisées.

Lorsque la prestation n'est pas dirigée directement vers une entreprise mais qu'elle a un caractère général en concernant de nombreuses structures simultanément, elle est enregistrée en « 7068 – Prestations diverses ». Il en est ainsi des produits liés à l'organisation de foires et de salons (compte 70681) ou les autres prestations diverses (70688) telles que les recettes de la gazette des métiers par exemple.

Compte 708 - Produits des activités annexes

Les produits issus de prestations non directement liées à l'activité de l'établissement sont enregistrés dans une subdivision du compte « 708 – Produits des activités annexes ». On distingue :

- 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel ;
- 7083 - Locations diverses : qui concernent les locations de salles de l'établissement, les laboratoires ou l'internat mis à disposition de tiers par exemple ;
- 7084 - Mise à disposition de personnel facturé. Il s'agit des personnels mis à disposition selon les modalités prévues au statut du personnel.
- 7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux: Il s'agit des frais refacturés à des tiers installés dans les mêmes locaux que l'établissement.
- 7088 - Autres produits d'activités annexes: Ce compte regroupe les autres produits d'activité annexes non affectés dans les comptes précédents tels que les commissions des distributeurs par exemple.

COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKEE -VARIATION DE L'EXERCICE

La production stockée est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice).

Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes 33, 34 et 35 (se reporter aux commentaires de ces comptes).

Le compte 71 présente les subdivisions suivantes :

- 713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
 - o 7133 - Variation des en-cours de production de biens
 - o 7134 - Variation des en-cours de production de services
 - o 7135 - Variation des stocks de produits

Le solde du compte 713 concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stocks concerné.

En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice.

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins.

Le compte 713 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires.

COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE

Le compte 72 enregistre le coût des travaux réalisés par l'établissement pour lui-même.

Le compte 72 présente les subdivisions suivantes :

- 724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
- 725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

Ce compte 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'établissement au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Une distinction entre les immobilisations incorporelles et corporelles est constatée en comptabilité.

COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Le compte 74 présente les subdivisions suivantes :

- 741 - Etat
 - o 7411 - Ministère chargé de l'éducation nationale
 - 74111 - Fonctionnement CFA
 - 74112 - Restauration
 - 74113 - Hébergement
 - 74114 - Organisation des examens
 - 74118 - Divers
 - o 7412 - Ministère chargé de l'artisanat
 - 74122 - Initiation à la gestion
 - 74123 - Actions relatives à l'apprentissage
 - 74124 - Actions relatives à l'emploi
 - 74125 - Formation professionnelle continue
 - 74126 - Actions économiques
 - 74127 - Opération de promotion commerciale
 - 74128 - Divers
 - o 7418 - Autres Ministères
 - 74181 - Ministère du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle
 - 74182 - Fonds de la formation professionnelle
 - 74188 - Autres
- 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
 - o 7442 - Région
 - 74421 - Fonctionnement CFA
 - 74422 - Aide à l'apprenti
 - 744222 - Restauration
 - 744223 - Hébergement
 - 744224 - Transport
 - 744225 - Dapep et manuels scolaires
 - 744228 - Autres aides
 - 74423 - Actions relative à l'apprentissage
 - 74424 - Actions relatives à l'emploi
 - 74425 - Formation professionnelle continue
 - 74426 - Actions économiques
 - 74427 - Opération de promotion commerciale
 - 74428 - Divers
 - o 7443 - Département
 - 74431 - Fonctionnement CFA
 - 74433 - Actions relatives à l'apprentissage
 - 74434 - Actions relatives à l'emploi
 - 74435 - Formation professionnelle continue
 - 74436 - Actions économiques
 - 74437 - Opération de promotion commerciale
 - 74438 - Divers
 - o 7444 - Commune et groupements de communes
 - o 7446 - Union Européenne
 - o 7448 - Autres organismes publics
- 746 - Dons et legs
- 748 - Autres subventions d'exploitation

- 7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 7482 - Subvention APCMA
- 7483 - Produits provenant de taxes fiscales
- 7484 - Fonds de la CNPF
- 7485 - Participation de l'organisme gestionnaire aux services de comptabilité distincte (CFA)
- 7486 - Organismes professionnels
- 7487 - Subvention de la chambre de niveau régional
 - 74871 - Subvention provenant de l'Etat portée par la chambre de niveau régional
 - 748711 - Subvention issue du droit additionnel supplémentaire
 - 748718 - Autres subventions provenant de l'Etat portées par la chambre de niveau régional.
 - 74872 - Subvention provenant de la région portée par la chambre de niveau régional
 - 74873 - Subvention provenant du département portée par la chambre de niveau régional
 - 74874 - Subvention provenant d'une commune ou groupements de communes portée par la chambre de niveau régional
 - 74876 - Subvention provenant de l'Union Européenne portée par la chambre de niveau régional
 - 74878 - Autres subventions de la chambre de niveau régional
- 7488 - Autres

Le compte 74 est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'établissement par le débit du compte de tiers intéressé.

Il convient de se référer au chapitre 9 « subvention d'exploitation (principes de comptabilisation) » de la partie 3 pour davantage de précisions concernant le fonctionnement de ces comptes.

Compte 741 - Etat

Les subventions versées par l'Etat aux établissements sont comptabilisées dans des comptes, subdivisions du compte 741. Une distinction par ministère est réalisée :

- Ministère de l'éducation nationale (compte 7411)
- Ministère chargé de l'artisanat (compte 7412)
- Autres ministères (compte 7418).

Sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 7411, les subventions du ministère de l'éducation nationale relatives :

- au fonctionnement des CFA nationaux (compte 74111)
- à la restauration (compte 74112) et à l'hébergement (compte 74113) des stagiaires de la formation continue et des apprentis (une subdivision selon le public bénéficiaire est recommandée)
- à l'organisation de tout examen (compte 74114)
- à toutes les autres actions financées par ce ministère (compte 74118).

Sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 7412, les subventions du ministère chargé de l'artisanat relatives :

- à l'initiation à la gestion (compte 74122)
- aux actions relatives à l'apprentissage (compte 74123)
- aux actions pour l'emploi (compte 74124)
- à la formation professionnelle continue (compte 74125)
- aux actions économiques (compte 74126)
- aux opérations de promotion commerciale (compte 74127)

- à toutes les autres actions financées par ce ministère (compte 74128).

Le classement comptable des actions est identique pour les mêmes actions financées par les collectivités publiques. Il est préconisé de créer les mêmes terminaisons et de créer des subdivisions pour les subventions versées par les autres ministères (Subdivision du Compte 74181 pour le ministère du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle, Subdivision du Compte 74188 pour les autres ministères).

Compte 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux

Les subventions versées par les collectivités publiques aux établissements sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 744. Une distinction par collectivités est réalisée :

- Conseils régionaux (compte 7442)
- Conseils généraux (compte 7443)

Les terminaisons des subdivisions de ces comptes sont les mêmes pour ces deux collectivités et sont identiques à celles étudiées précédemment dans le cadre des subventions versées par :

- le ministère de l'éducation nationale pour la subvention relative au fonctionnement du CFA (comptes 74421 et 74431)
- le ministère en charge de l'artisanat (comptes 74423 à 74428 et 74433 à 74438).

Le Conseil Régional ayant pour compétence régaliennne l'apprentissage, un compte spécifique a été créé pour les subventions relatives à l'aide à l'apprenti (compte 74422).

Les subdivisions prévues par les Conseils Régionaux pour le détail de ces aides sont reprises pour la restauration (compte 744222), l'hébergement (compte 744223), le transport (compte 744224), les manuels scolaires (compte 744225) et les autres aides non évoquées dans les comptes précédents (compte 744228).

La nomenclature comptable distingue les autres subventions des collectivités publiques, organismes internationaux et autres organismes publics de la manière suivante :

- Commune et groupements de communes (compte 7444)
- Union Européenne (compte 7446)
- Autres organismes publics (compte 7448)

Aucune subdivision n'est imposée mais il est recommandé d'utiliser la même logique de classement comptable du financement des actions expliquée précédemment.

Compte 746 - Dons et legs

Sont enregistrés dans ce compte tous les dons et legs reçus par l'établissement dans le cadre de l'activité courante. Les libéralités reçues qui ont un caractère exceptionnel sont enregistrées dans le compte 771300 - Libéralités reçues.

Compte 748 - Autres subventions d'exploitation

Sont enregistrés dans ce compte toutes les subventions d'exploitation qui n'ont pas pu être imputées dans les comptes de subvention précédemment étudiés.

Les produits issus du versement de la taxe d'apprentissage sont enregistrés en 7481, ceux provenant de taxes fiscales en 7483, les versements du Conseil national paritaire de la formation (CNPF) pour la formation des agents de l'établissement en 7484. A noter que la subvention versée par la Chambre de niveau régional aux CMAD pour les fonds issus du droit additionnel supplémentaire de la TFCMA (partie du droit additionnel compris entre 60 et 90 % du droit fixe), est enregistrée en 748711. Le chapitre 7 de la partie 3 « Taxe pour Frais de Chambre de Métiers et de l'Artisanat » précise le principe de comptabilisation.

Le compte 7487 - Subvention de la chambre de niveau régional, enregistre les autres subventions versées par le niveau régional aux chambres départementales. Il est subdivisé afin de conserver la traçabilité du financeur (Etat, Région, Département, Commune et groupements de communes, Union Européenne, autres). Pour l'Etat, il s'agit, par exemple, de la subvention DEVECO comptabilisée en 748718- Autres subventions provenant de l'Etat portée par la Chambre de niveau régional.

Dans la comptabilité des établissements tenant un service de comptabilité distincte comme les CFA gérés par les chambres de métiers et de l'artisanat, la participation de l'organisme gestionnaire est inscrite 7485. Sont comptabilisés en 7486, les versements effectués par les organismes professionnels à l'intention de l'établissement.

COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Le compte 75 présente les subdivisions suivantes :

- 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
- 755 - Quote-part des bénéficiaires attribués
- 757 - Produits spécifiques
 - o 7571 - Taxe pour frais de chambres de métiers
 - 75711 - Droit fixe
 - 75712 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement du taux de 60% du produit du droit fixe)
 - 75713 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (dépassant le taux de 60% du produit du droit fixe dans la limite de 90% de ce produit)
 - o 7572 - Redevances du Répertoire des Métiers
 - o 7573 - Péréquation reçue
 - 75731 - Péréquation reçue de l'APCMA
 - 75732 - Péréquation reçue de la Chambre de niveau régional
 - o 7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD
 - o 7575 - Droit additionnel des Chambres de niveau régional (Formation continue des chefs d'entreprises)
- 758 - Divers autres produits de gestion courante
 - o 7581 - Contribution aux déplacements des élus
 - o 7582 - Cession de guides, livres, annuaires, listes
 - o 7584 - Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage
 - o 7588 - Autres produits divers de gestion courante

Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Les redevances encaissées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante (compte 751). Ces produits doivent être comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les opérations qui leur ont donné naissance ont été réalisées.

Compte 752 - Redevances des immeubles non affectés aux activités de l'établissement

Les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ne proviennent pas des activités ordinaires de l'établissement et de ce fait ne font pas partie des produits des activités annexes inscrits au compte 70, mais font partie des autres produits de la gestion courante (compte 752).

Compte 755 - Quote-part des bénéfices attribués

Les revenus de tout ou partie des gains sur les opérations menées en commun (en contrepartie le compte 45 sera crédité) sont enregistrés dans ce compte 755.

Compte 757 - Produits spécifiques

Les produits spécifiques comprennent les produits issus de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat collectée par les CRMA, les CMAR et l'APCMA. Ces produits sont comptabilisés en comptes 7571 pour la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat. Les subdivisions prévues permettent d'identifier le droit fixe (75711), le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (75712) et le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (75713).

Le droit additionnel correspondant aux versements des chefs d'entreprises au titre de la formation continue est enregistré en 7575.

Sont enregistrées en 7572 l'ensemble des redevances perçues au titre du répertoire des métiers selon la grille tarifaire votée en assemblée générale. Ces tarifs sont réglementaires et s'imposent à l'ensemble des établissements, en étant indexés sur la valeur du droit fixe de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.

Sont inscrites en 7573 les sommes collectées et reversées aux établissements au titre du fonds de péréquation. Une subdivision du compte est prévue afin de distinguer les versements de l'APCMA de ceux des chambres de niveau régional.

A noter que la ressource de fonctionnement affectée versée par la chambre de niveau régional aux CMAD en application de la loi du 23 juillet 2010 est enregistrée en 7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD.

Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante

Les remboursements perçus par les établissements au titre de la prise en charge des déplacements des élus dans le cadre de leurs fonctions ne sont pas comptabilisés en transfert de charges mais sont inscrits en 7581 - Contribution aux déplacements des élus.

Sont enregistrés en 7582 les produits consécutifs à l'exploitation du fichier consulaire (listes, annuaires, guides, ...).

Les autres produits de gestion courante qui n'ont pu trouver leur affectation dans les comptes précédents de la classe 75 sont enregistrés en 7588. Il s'agit par exemple des différences positives de caisse ou les différences positives de règlements.

COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS

Le compte 76 présente les subdivisions suivantes :

- 761 - Produits de participation
- 762 - Produits des autres immobilisations financières
 - o 7621 - Revenus des titres immobilisés
 - o 7624 - Revenus des prêts au personnel
 - o 7628 - Revenus des autres prêts
- 763 - Revenus des autres créances
- 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 - Escomptes obtenus
- 766 - Gains de change

- 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 - Autres produits financiers

Les comptes 761 à 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations (Compte 761), d'autres immobilisations financières (Compte 762), des autres créances (Compte 763), de valeurs mobilières de placement (Compte 764), par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie.

Compte 765 - Escomptes obtenus

Il est crédité du montant des escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs par le débit du compte 401 – Fournisseurs.

Compte 766 - Gains de change

Il est crédité des gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital. En revanche, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

Compte 767 - Produits nets

Il enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement :

- il est débité de la valeur brute des titres cédés ;
- il est crédité du prix de cession de ces titres.

Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Seul ce gain fait l'objet d'une inscription budgétaire.

Compte 768 - Autres produits financiers

Le compte 768 enregistre les produits financiers qui ne peuvent pas être imputés dans les comptes 76 vus précédemment.

COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel, c'est-à-dire non courant, inhabituel de ces produits qui ne relèvent pas de l'exploitation courante et normale de l'établissement.

Le compte 77 présente les subdivisions suivantes :

- 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - o 7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes
 - o 7712 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
 - o 7713 - Libéralités reçues
 - o 7714 - Rentrée sur créances amorties
 - o 7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
- 772 - Produits sur exercices antérieurs
- 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
 - o 7751 - Immobilisations incorporelles
 - o 7752 - Immobilisations corporelles
 - o 7756 - Immobilisations financières
- 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
- 778 - Autres produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont distingués afin que le compte de résultat puisse faire apparaître le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel de ces produits par rapport aux produits d'exploitation courants et normaux de l'établissement.

Ainsi par exemple, des produits répétitifs afférents à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classés dans les comptes 77.

S'ils sont d'un montant important, ils devront cependant être signalés et explicités dans l'annexe. Il est précisé que tout produit financier est comptabilisé comme tel au compte 76, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

Les produits exceptionnels sont classés en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (771), opérations en capital (775, 778).

Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

Il est crédité du montant des produits exceptionnels sur opérations de gestion afférentes à l'exercice, par le débit d'un compte de classe 4.

Sont notamment enregistrées dans le compte 7711 les indemnités conventionnelles perçues par l'établissement en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat.

Sont enregistrés dans le compte 7712 les dégrèvements obtenus dans le cadre de recours contentieux consistant à demander le remboursement d'un impôt payé en trop, ou lorsque l'établissement réclame le bénéfice d'une mesure à laquelle il estime avoir droit. Sont également comptabilisés les recours gracieux obtenus.

Lorsque ces dégrèvements correspondent à des produits sur exercices antérieurs, une mention doit en être faite dans l'annexe lorsque l'importance est significative.

Sont notamment enregistrés dans le compte 7713, les dons et legs sans affectation spéciale.

Lorsque la créance avait été considérée comme irrécouvrable, le compte 7714 est utilisé.

Les autres produits exceptionnels sur opérations de gestion sont enregistrés en compte 7718.

Compte 772 - Produits sur exercices antérieurs

Lorsque le fait générateur du produit est antérieur à l'exercice, le produit ayant le caractère exceptionnel est comptabilisé dans le compte 772 Produits sur exercice antérieur.

Compte 775 - Produits sur cessions d'éléments d'actif

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation, dans les éléments exceptionnels, de deux flux.

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actif cédés, par le débit des comptes 462 - Créances sur cessions d'immobilisations. Le compte 675 est débité du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé.

Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable à la cession de valeurs mobilières de placement.

Compte 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Il enregistre à son crédit le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice par le débit du compte 139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat.

Compte 778 - Autres produits exceptionnels

Ce compte enregistre tous les autres produits exceptionnels sur opérations en capital.

COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

Les dépréciations, les provisions et, dans des cas exceptionnels, les amortissements sont rapportés au résultat quand les raisons qui les ont motivés ont cessé d'exister.

Le compte 78 présente les subdivisions suivantes :

- 781 - Reprises sur amortissements et provisions
 - o 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78111 - Immobilisations incorporelles
 - 78112 - Immobilisations corporelles
 - o 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
 - o 7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - o 7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
- 786 - Reprises sur provisions – Produits financiers
- 787 - Reprises sur provisions – Produits exceptionnels
- 789 - Fonds dédiés

Dans le cas d'une diminution d'amortissement, de dépréciation ou de provision, les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises d'amortissements, de dépréciations et de provisions par le débit des comptes d'amortissement, de dépréciations et de provisions concernés.

En cas de cession d'un bien, en principe, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le débit d'une des subdivisions du compte 78.

S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de la dépréciation enregistré 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 (voir compte 21).

Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786 ou 787. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Compte 781 - Reprises sur amortissements et provisions

Il est préconisé d'utiliser les sous-comptes par nature du bien (*Cf.* classement comptable des immobilisations – classe 2).

Le compte 7811 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux amortissements sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions ont été créées.

Le compte 7815 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.

Les subdivisions du compte 15 retracent les provisions pour risques et charges. Les règles relatives à leur comptabilisation sont précisées dans le chapitre 13 de la partie 3 qui traite de ces comptes.

Se référer également à ce chapitre relatif à la comptabilisation des provisions.

Cela concerne les provisions pour litige (1511), les provisions pour autres risques (1518), les provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (1572), les provisions pour départ en retraite (1581) et les autres provisions pour charges (1588).

Le compte 7816 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 29 - provisions pour dépréciation des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux provisions sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions sont préconisées.

Le compte 7817 est crédité par le débit de la subdivision concernée du compte 49 - provisions pour dépréciation des comptes de tiers. Pour distinguer les dotations aux provisions sur les comptes d'actifs circulants, des subdivisions sont préconisées.

Compte 786 - Reprises sur provisions - produits financiers

Le compte 786 est crédité par le débit de :

- La subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.
- La subdivision intéressée du compte 296 - provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ou 297 - provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières.
- La subdivision intéressée du compte 59 - provisions pour dépréciation des comptes financiers.

Compte 787 - Reprises sur provisions - produits exceptionnels

Le compte 787 est crédité par le débit de :

- La subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations.
- La subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges.
- La subdivision intéressée des comptes 29,39 ou 49 - provisions pour dépréciation.

Compte 789 - Fonds dédiés

- o 7894 - Fonds dédiés - Report des subventions non utilisées des exercices antérieurs

Le principe de comptabilisation des fonds dédiés est expliqué dans le chapitre 14 de la troisième partie.

COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES

Ce compte est un compte correcteur des comptes de charges de la classe 6.

Le compte 79 présente les subdivisions suivantes :

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

Les comptes de la classe 6 ne doivent, en principe, enregistrer que les éléments, classés selon leur nature économique, du coût des ventes de l'exercice ; en revanche, les opérations concernant les placements et les investissements sont à inscrire directement dans les comptes de bilan concernés.

Cependant, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où les écritures sont passées. Aussi sont-ils amenés à passer en charges des éléments qui n'en sont pas. Soit parce qu'ils serviront à la création d'une immobilisation par l'établissement pour lui-même, soit parce que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers. En outre, le caractère de certaines charges peut ne pas être immédiatement connu.

Le compte 79 est alors destiné à corriger l'imputation des dépenses qui auraient dû, selon leur nature, être affectées à un compte de bilan (autre qu'immobilisation – on utilise le 722 dans ce cas), mais qui ont été enregistrées en charges;

Il en est ainsi pour les charges supportées pour le compte de tiers, telles que les indemnités d'assurance ou les aides de l'état pour le remboursement forfaitaire de charges de personnel supportées par l'établissement. Les transferts de charges doivent demeurer limités car ils conduisent à un double enregistrement des charges transférées, et faussent donc les flux de gestion.

L'usage du compte 79 pour corriger des erreurs d'imputation est à proscrire et doit en conséquence être limité aux cas strictement inévitables. Ces corrections d'erreur doivent être effectuées conformément aux dispositions du chapitre 11 de l'instruction M9-1 (réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif). En particulier, la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau. Une mention de ces retraitements est faite en annexe.

Compte 791 - Transferts de charges d'exploitation

Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge d'exploitation.

Compte 796 - Transferts de charges financières

Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge financière.

Compte 797 - Transferts de charges exceptionnelles

Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge exceptionnelle.

PARTIE 3

OPÉRATIONS COMPTABLES SENSIBLES ET OPÉRATIONS DE DÉBUT / FIN D'ANNÉE

1er processus :

La comptabilisation des charges de personnel et des indemnités des élus

CHAPITRE 1

LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Les charges de personnel constituent un élément significatif des charges de l'établissement. Elles sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge de la structure et par les charges sociales et fiscales liées à ces rémunérations.

Les charges de personnel et les cotisations sociales obligatoires constituent des charges de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité.

La nomenclature comptable prévoit une distinction entre 4 catégories de personnel :

- Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire.
- Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI.
- Les vacataires.
- Les autres personnels notamment les personnels détachés.

Les comptes mouvementés lors de la comptabilisation des charges de personnels sont :

- L'ensemble des subdivisions du compte 64.
- Les subdivisions des comptes 631, 633 et 637.
- L'ensemble des subdivisions des comptes 42 et 43.
- Les subdivisions du compte 447.

Cette instruction a pour objectifs :

- de préciser la comptabilisation des salaires, des Indemnités Journalières de Sécurité Sociale (IJSS) et des arrêts longues durées ;
- de fournir les principes de calculs et de comptabilisation des congés payés et des RTT ;
- de préciser le principe des rémunérations dues à la date de clôture de l'exercice ;
- de préciser le principe de fonctionnement de l'assurance chômage et de sa comptabilisation ;
- de préciser le principe de comptabilisation des licenciements ;
- de fournir des précisions sur les principales taxes fiscales assises sur les salaires.

2. COMPTABILISATION DES SALAIRES ET DES INDEMNITES JOURNALIERES DE SECURITE SOCIALE

La rémunération comprend le salaire de base, le treizième mois (article 24 du statut), le complément de rémunération par rapport au SMIC (article 22 du statut), les heures complémentaires et supplémentaires.

Toutes les rémunérations du personnel sont inscrites dans les subdivisions du compte 641 à l'exception de la masse salariale des agents en arrêt longue durée, en maladie professionnelle ou accident du travail qui est exclue du compte 641 pour être inscrite en 6471 Prestations directes. Dès réception du document de sécurité sociale constatant la maladie longue durée, maladie professionnelle ou accident de travail pour effectuer ce classement comptable. Bien que comptabilisées en 6471, ces sommes sont à intégrer dans la DADS établie chaque année.

2.1. Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales

- *Débit 641 Rémunération du personnel pour le montant brut de la rémunération*

- *Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération*
- *Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés*
- *Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues*
- *Crédit 431 Sécurité Sociale*
- *Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales*

Ces comptes de tiers sont soldés par le débit du compte bancaire lors du règlement de la charge.

2.2. Comptabilisation des charges patronales

- *Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance*
- *Crédit 431 Sécurité sociale*
- *Crédit 437 Autres organismes sociaux*

Ces comptes de tiers sont soldés par le débit du compte bancaire lors du règlement de la charge.

2.3. Comptabilisation des indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS)

Dans le cas de la subrogation :

Pour assurer le suivi budgétaire de la masse salariale et assurer le suivi des IJSS attendues, l'établissement peut constater dès le mois où le salarié est absent, les créances qu'il détient envers les organismes sociaux et correspondants aux indemnités avancées aux salariés. Celles-ci sont débitées au compte 4387 Organismes sociaux – Produits à recevoir par le crédit de la subdivision du compte 641 concernée selon le statut du salarié absent.

En cours d'exercice, il n'est pas utile de régulariser comptablement l'avance de cotisations sociales. Ces dispositions sont facultatives. En revanche, à la clôture de l'exercice la constatation de la créance est à enregistrer.

Les versements de la sécurité sociale perçus sont enregistrés au débit de la subdivision du 4387 Organismes sociaux – Produits à recevoir. Ce règlement solde le compte 4387 si besoin par l'ajustement complémentaire des IJSS évaluées.

Lors de l'établissement de la paie, l'IJSS est recalculée pour être inscrite sur le bulletin en déduction du salaire brut pour faire bénéficier l'entreprise de l'exonération des charges correspondantes. Le montant net de l'IJSS est ajouté pour assurer le maintien de salaire.

De façon comptable, l'impact des IJSS est le suivant :

- *Comptes 641 : Salaire brut diminué des IJSS recalculées pour neutraliser les cotisations sociales et fiscales.*
- *Compte 421 : Salaire net (inchangé)*
- *Comptes 43 : Ils sont minorés du montant correspondant aux exonérations de cotisations sur les IJSS*
- *Comptes 645 et 63 : Ils sont minorés du montant correspondant aux exonérations de cotisations patronales sur les IJSS.*
- *Compte 4387 : Débité des IJSS nettes à recevoir et crédité du règlement de ces IJSS.*

3. CALCUL ET COMPTABILISATION DES CONGES PAYES ET DES RTT

3.1. Comptabilisation des congés payés et des RTT

Les congés payés et les RTT utilisent la même numérotation comptable. Cependant, pour une meilleure lecture des comptes, il est préconisé de créer une subdivision pour le suivi des RTT.

Écritures d'inventaire en fin d'exercice :

- *Débit 6412 Congés payés du personnel,*
- *Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer*
- *Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer*
- *Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer*

Ces écritures sont à extourner à l'ouverture de l'exercice suivant.

3.2. Evaluation des congés payés à comptabiliser

Les congés payés sont calculés sur l'ensemble du personnel titulaire, des stagiaires en période probatoire et des contractuels, présents à la date de clôture à l'exception des enseignants.

Il est préconisé d'utiliser la méthode suivante :

Retenir 10 % de la masse salariale de juin à décembre de l'année N, du personnel concerné par les congés payés c'est-à-dire l'ensemble du personnel salarié à la date de clôture à l'exception des vacataires et du personnel enseignant.

Le taux de charge applicable est calculé comme suit :

Somme des charges sociales et fiscales dues au cours de l'année sur les rémunérations versées, divisée par la somme des rémunérations versées.

3.3. Evaluation des RTT à comptabiliser

Le statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat exclut le principe de compte épargne temps dans les établissements. Il prévoit une annualisation du temps de travail. La gestion des récupérations du temps de travail est normalement réalisée pendant l'année civile.

Néanmoins, si les jours RTT dus à la date de clôture sont significatifs, il convient de les comptabiliser.

L'évaluation est réalisée au réel pour chaque agent concerné. On retient :

- Sa rémunération annuelle (a)
- Son nombre de jour travaillé (b)
- Son nombre de jour de RTT (c).

Le calcul est le suivant : $(a) / (b) * (c)$.

Le taux de charge applicable est identique à celui retenu pour les charges relatives aux congés payés.

4. REMUNERATIONS DUES A LA DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE

Les rémunérations, telles que les heures supplémentaires ou les primes de suggestion et les primes d'objectifs et de résultat sont, pour le montant des droits acquis à la clôture, des charges d'exploitation de l'exercice clos.

Compte tenu de la faible incertitude pesant sur l'échéance de versement et le montant à payer, ces charges doivent être constatées en charges à payer aux comptes 4286 et 4386 organismes sociaux autres charges à payer - pour la part des charges fiscales et sociales rattachées à ces rémunérations.

Il convient d'appliquer le même taux de charges patronales que celui calculé pour les Congés payés et les RTT.

5. PRINCIPE DE FONCTIONNEMENT DE L'ASSURANCE CHOMAGE ET DE SA COMPTABILISATION

Les établissements sont leur propre assureur pour ce qui concerne l'indemnité chômage versée à leurs agents. Cependant, si l'établissement a passé une convention avec le Pôle Emploi et que les cotisations ont été versées, les contractuels sont exclus de ce dispositif.

Pour les agents titulaires, lorsqu'un ancien agent fait valoir ses droits à l'indemnité chômage auprès d'un établissement, la dette est enregistrée au crédit du compte 4214 Allocation chômage due par le débit 641712 ou 641722 Allocation pour perte d'emploi et des subdivisions du compte 645 pour les cotisations sociales dues. Il est rappeler que le compte 641722 sera à utiliser en absence de prise en charge du Pôle Emploi comme indiqué précédemment.

A la clôture de l'exercice, seul le montant des droits acquis à la clôture est à comptabiliser en charge d'exploitation de l'exercice clos. Cela signifie qu'il convient d'enregistrer les allocations dues mais non versées lors de l'arrêté des comptes. Les allocations futures ne sont pas à provisionner. Les droits de ces dernières seront acquis uniquement lorsque l'ancien collaborateur aura justifié sa situation le mois de l'année N+1 considérée.

6. PRINCIPE DE COMPTABILISATION DES LICENCIEMENTS

Les indemnités versées résultent des articles 44 et 45 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat. Ces charges sont à comptabiliser dans les comptes 641711 et 641721.

Ces comptes intègrent également les sommes versées au titre des périodes de préavis qui ne seraient pas réalisées mais payées en raison d'un accord entre le salarié et l'établissement.

La charge liée à l'indemnité de licenciement est à comptabiliser lorsqu'il existe une obligation de l'établissement à l'égard du salarié. Cette obligation est effective si le collaborateur est informé par une convocation avant la date de clôture de la procédure de licenciement qui existe à son encontre. Même si cette convocation intervient avant l'arrêté des comptes mais après la date de clôture, le fait générateur est constaté sur la période N+1 ce qui interdit la constitution d'une charge sur la période N.

Sont inscrites en charges d'exploitation de l'exercice clos, les charges dont le fait générateur est constaté avant la date de clôture.

Lorsque le licenciement est notifié à la clôture de l'exercice, il est considéré comme une charge à payer. En revanche, s'il fait l'objet d'un recours contentieux ou si le montant n'est pas connu avec précision, il s'agira d'une provision pour risque.

7. PRECISIONS SUR LES PRINCIPALES TAXES FISCALES ASSISES SUR LES SALAIRES

La taxe sur les salaires est inscrite dans le compte 6311 - Taxe sur les salaires. Il est utile de préciser que l'article 231Bis R du CGI exonère les CFA du versement de cette taxe sur les rémunérations versées au personnel des CFA ayant une activité d'enseignement. Le commentaire de l'administration fiscale 5L-1-06 du 13 janvier 2006 sur cet article précise ces exonérations.

Comme l'ensemble des charges patronales, cette taxe ainsi que les rémunérations sur lesquelles elle est calculée, sont rattachées au même exercice. Une dette sur l'administration fiscale est donc constatée de façon comptable à la clôture de l'exercice.

Le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat mutualise la cotisation de formation obligatoire pour son personnel. Le versement au CNPF des cotisations dans les délais légaux, exonère l'établissement d'un versement à l'administration fiscale. La charge est enregistrée au compte 6333 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.

Cette cotisation versée en N+1 mais assise sur les rémunérations N doit être rattachée à l'exercice N lors de la clôture des comptes. Le montant de cette cotisation étant connu et l'échéance fixée, il s'agit d'une charge à payer.

De même, le versement au Fond d'Insertion des Personnes Handicapées dans la Fonction Publique (FIPHP) prévu en N+1 mais calculé d'une part sur les rémunérations N et d'autre part en fonction de la situation de l'entreprise vis-à-vis du personnel justifiant d'une incapacité au cours de l'exercice N est comptabilisé en charges à payer à la clôture de l'exercice.

Participation à l'effort construction :

La règle est la suivante :

L'article L313-1 du Code de la construction et de l'habitation stipule que : « *Les employeurs occupant au minimum 20 salariés sont soumis à la participation des employeurs à l'effort de construction* », à l'exception de certains. L'exonération s'applique à l'État, aux collectivités locales et à leurs établissements publics à caractère administratif assujettis à la taxe sur les salaires prévue à l'article 231 du CGI, autres que ceux qui appartiennent à des professions relevant du régime agricole au regard des lois sur la sécurité sociale pour lesquelles des règles spéciales ont été édictées.

Cela signifie que ce texte exonère les chambres de métiers de payer la participation des employeurs à l'effort de construction dès lors qu'elles sont assujetties à la taxe sur les salaires.

L'article 231 du CGI définit de la manière suivante un assujetti à la taxe sur les salaires en précisant que « les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires sont ceux qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur Chiffre d'affaires ».

Il découle de ces textes qu'un établissement du réseau ne sera pas assujetti à l'effort construction si :

- Il n'est pas assujetti à la TVA
- Il n'est pas assujetti à la TVA sur 90 % au moins de son Chiffre d'affaires

Inversement, il sera assujetti à l'effort construction si plus de 10 % de son chiffre d'affaires est assujetti à la TVA.

CHAPITRE 2

LA COMPTABILISATION DES INDEMNITES ET PENALITES

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de préciser le traitement comptable des indemnités versées au personnel des chambres de métiers et de l'artisanat dans le cadre des dispositions statutaires ;
- de rappeler le traitement comptable des pénalités versées dans le cadre des relations des établissements du réseau avec leurs fournisseurs et clients.

1.1 Les indemnités relatives aux dispositions statutaires

Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent ou servies lors du départ d'un agent relèvent de l'application stricte du statut du personnel des Chambres de métiers et de l'artisanat.

1.1.1 Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent

- L'indemnité différentielle permettant de servir une rémunération au moins égale au SMIC – article 22,
- L'indemnité de remplacement – article 23,
- L'indemnité différentielle versée pendant la période probatoire et jusqu'à la titularisation dans un emploi supérieur – article 19,

Sont des indemnités faisant partie intégrante du traitement de base – article 21, il convient de les comptabiliser en compte n° 6411 « Salaires et appointements » pour leurs montants bruts.

1.1.2 Les indemnités servies lors du départ d'un agent

- L'indemnité de fin de carrière - article 37 : il convient de comptabiliser cette indemnité en compte n° 641713 « Indemnité de départ à la retraite » pour son montant brut.
- L'indemnité de licenciement pour suppression de l'emploi - article 44 – I – 1 : elle est versée à un agent titulaire et comptabilisée dans le compte n° 641711 « Indemnités de préavis et de licenciement » pour son montant brut.
- L'indemnité de licenciement pour suppression de l'établissement - article 44 – I – 2,
- L'indemnité de licenciement pour inaptitude physique - article 44 – I – 3,
- L'indemnité de licenciement pour insuffisance professionnelle - article 44 – I – 4,
- L'indemnité de licenciement d'un secrétaire général à la discrétion du président - article 45 (indemnité fixe et indemnité proportionnelle)

Celles-ci sont comptabilisées pour leurs montants bruts en compte n° 641711 « Indemnités de préavis et de licenciement » pour le personnel titulaire et stagiaire et en compte n° 641721 pour le personnel contractuel.

- L'indemnité versée en cas d'accident de travail entraînant l'incapacité permanente de l'agent ou son décès - article 49, est à comptabiliser en compte n° 6414 « Indemnités diverses ».
- L'indemnité de fin de contrat à durée déterminée < à 6 mois - annexe XIV du statut – article 7, est à comptabiliser en compte n° 64142 « Indemnités diverses du personnel contractuel ».

1.2. Les pénalités

1.2.1. Pénalités sur marchés, contrats ou conventions

Il s'agit des pénalités appliquées lors d'achats ou de ventes réalisés dans le cadre d'un marché, contrat ou convention conclu en cas de non-exécution ou de retard d'exécution. Celles-ci sont à comptabiliser pour l'établissement :

- qui les supporte en charge exceptionnelle, compte n° 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » ;

- qui en bénéficie en produit exceptionnel, compte n° 7711 « Débits et pénalités perçus sur achats et ventes ».

1.2.2. Pénalités pour paiement tardif

Les pénalités pour paiement tardif sont dues, lorsque l'établissement est prestataire de service, dès lors que le délai de paiement prévu entre les parties est écoulé. Ce délai est limité depuis le 1^{er} janvier 2009, à 60 jours calendaires à compter de la facturation ou 45 jours fin de mois (Code de commerce article L 441 – 6).

Lorsque l'établissement du réseau est « client », il est soumis au code des marchés publics. Le délai global de paiement d'un marché public ne peut excéder 30 jours. Le dépassement du délai de paiement ouvre droit et sans autre formalité, pour le titulaire du marché ou le sous-traitant, au bénéfice d'intérêts moratoires, à compter du jour suivant l'expiration du délai. (Art.98 du Code des marchés publics).

Ces pénalités sont dues de droit, c'est-à-dire sans rappel nécessaire et même en l'absence de conditions générales de vente.

- Chez le fournisseur, ces pénalités constituent un produit financier qu'il convient de comptabiliser dans le compte n° 763 « Revenus des autres créances ». En fin d'exercice, le fournisseur doit constater un produit à recevoir dans le compte n° 418 « Clients – Factures à établir » du montant des pénalités non encaissées.
- Chez le client, ces pénalités constituent une charge financière à comptabiliser dans le compte n° 6618 « Autres charges d'intérêts ». Parallèlement, en cas de pénalités dues à la clôture de l'exercice, elles doivent être constatées pour leur montant à décaisser.

Par simplification, il est préconisé de comptabiliser les pénalités des exercices antérieurs dans le compte par nature et non pas en charges ou produits sur exercices antérieurs.

CHAPITRE 3

LA SOUS-TRAITANCE DE LA FORMATION

PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de rappeler la définition et les règles qui régissent des charges sous-traitées ;
- de préciser le principe de comptabilisation de ces charges.

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ou qui assurent la fourniture de services de l'établissement, sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604.

Sont concernés :

- les achats de prestations de formation continue, facturables en l'état ou après intégration dans un cycle de formation, dont elles constituent une partie indissociable,
- les achats de prestations de conseil, facturables en l'état ou après intégration dans un cycle de formation ou d'accompagnement individuel, dont elles constituent une partie indissociable.

L'ouverture de sous comptes appropriés peut être nécessaire.

Une prestation de service répond à des critères précis, fixés au fil des arrêts jurisprudentiels et repris ci dessous :

- Tout d'abord pour qu'un contrat de prestations de services soit recevable en tant que tel, il doit avoir pour objet une tâche précise et ponctuelle qui nécessite un savoir-faire particulier que l'entreprise cliente n'est pas capable d'assumer en interne au moment opportun ;
- Ensuite le prestataire, ou entrepreneur selon les cas, doit seul fournir les moyens nécessaires à l'accomplissement de sa prestation, qu'ils soient matériels ou humains ;
- Par la suite, le prestataire doit être la seule autorité hiérarchique et disciplinaire concernant ses salariés qu'il aura mis à la disposition de l'entreprise cliente ;
- Enfin la rémunération doit être globale et forfaitaire. Le règlement du sous-traitant est assuré par voie de facturation établie au nom de l'organisme de formation demandeur et après service fait. Toutefois, le versement d'acomptes et le règlement fractionné des prestations sont possibles.

Cet encadrement vise à lutter contre le travail dissimulé (Articles L.8221-3 et L.8221-5 du code du travail), le prêt de main d'œuvre illicite (Article L.8241-1 dudit code) et le marchandage (Article L.8231-1 du même code).

Le contrat de prestation conclu entre l'établissement du réseau et le prestataire peut intégrer la fourniture de produits annexes en rapport avec l'objet du contrat, étroitement liés et nécessaires à son bon accomplissement, tels que les supports pédagogiques pour une prestation de formation.

Dans tous les autres cas, il convient de procéder à un enregistrement distinct des charges non étroitement liées à l'exécution de la prestation (location de salle ou matériels par exemple).

Il convient de préciser que le contrat de prestation de services d'enseignement est obligatoirement écrit, il ne peut intervenir que pour des actions ponctuelles et doit porter sur des prestations clairement déterminées dans leur objet et leur durée.

Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 - Sous-traitance générale.

Technique comptable : Comptabilisation des achats

- Débit 604 Achat d'études et prestations de service
- Crédit 401 fournisseurs
- Crédit 408 factures non parvenues pour celles nécessitant une écriture d'inventaire • Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus

CHAPITRE 4

LES PRESTATIONS DE FORMATION

PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de rappeler la définition et les règles qui régissent les prestations de formation
- de préciser le principe de comptabilisation de ces produits.

Préambule : Les obligations des dispensateurs de formation de droit public.

Les dispensateurs de formation de droit public doivent tenir un compte séparé de leur activité en matière de formation professionnelle continue. (art L6352-10 code du travail).

Il découle de ce qui précède que les CMA, par leur qualité d'établissement public, doivent organiser leur comptabilité de sorte à produire une comptabilité séparée pour leurs activités de formation. Cette obligation peut être remplie par la production d'un compte de résultat analytique, ou général, regroupant l'un comme l'autre l'ensemble des charges et produits directement affectés à l'activité de formation.

Ce choix est fonction de l'organisation de l'établissement concerné.

Les prestations d'enseignement couvrent l'ensemble des produits de la formation (hors apprentissage). Il s'agit des formations suivantes :

- du stage préparatoire à l'installation du chef d'entreprise artisanale, « 70661 – Contributions au SPI » ;
- des formations de quelques jours non qualifiantes réalisées par les artisans, conjoints d'artisan, salariés et tout autre public, « 70662 – Formation modulaire de courte durée » ;
- des formations qualifiantes (BM, ADEA, ...), « 70664 – Formation qualifiante » ;
- des autres prestations d'enseignements correspondant notamment à des formations individuelles qualifiantes ou non, « 70668 – Autres prestations d'enseignement ».

Ces prestations de formation peuvent être réalisées par des moyens internes à la CMA (agents de la CMA) ou des sous-traitants extérieurs avec lesquels sont conclus des contrats de prestation (et non des conventions).

Elles peuvent être financées par les stagiaires, les entreprises elles-mêmes, les organismes collecteurs, le conseil de formation des chambres de niveau régional, ou tout autre fonds privé.

Afin d'assurer un suivi comptable des sources de financement, nécessaire et indispensable pour renseigner le Bilan pédagogique et financier (BFP) en application de l'article L6352-6 à 11 et suiv. du code du travail, portant obligation aux organismes de formation de distinguer l'origine de leurs produits.

Il est nécessaire de pouvoir justifier de l'origine des financements suivants :

- produits en provenance des entreprises,
- produits provenant des organismes collecteurs des fonds de la formation professionnelle,
- produits en provenance des pouvoirs publics (Europe – Etat – Région ...),
- produits provenant de contrats de formation conclus avec des particuliers,
- produits provenant de contrats de sous-traitance,
- les autres produits.

La méthode préconisée consiste en la création des subdivisions nécessaires en comptabilité auxiliaire client, auquel cas il est possible de s'en affranchir en comptes 70.

Le suivi de l'origine des financements se fera par conséquent par le biais des comptes de tiers.

Cette méthode permet par ailleurs de mettre en place un suivi comptable plus fin.

Technique comptable : Comptabilisation des prestations

- Crédit 7066 Prestations d'enseignement
- Débit 411 clients
- Crédit 418 factures à établir pour celles nécessitant une écriture d'inventaire
- Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus.

CHAPITRE 5

LES FRAIS DES ELUS : INDEMNITES, FRAIS DE DEPLACEMENTS

1. PRINCIPE DE L'INDEMNITE

Le décret 2011-350 du 30 mars 2011 a modifié l'article 18 du Code de l'Artisanat qui fixe le principe des indemnités des élus du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat.

Article 18 modifié du code de l'Artisanat :

« Les fonctions des membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales sont gratuites. Toutefois, une délibération peut prévoir l'attribution au président et au trésorier d'indemnités de fonctions, l'attribution aux autres membres de vacations, et le remboursement de frais de déplacement et de représentation.

Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'artisanat et du ministre chargé du budget fixe le montant maximal des indemnités, le montant maximal unitaire et annuel et les modalités d'attribution des vacations, ainsi que les conditions de remboursement des frais de représentation et de déplacement.

Les membres associés aux chambres de métiers et de l'artisanat de région et aux chambres de métiers et de l'artisanat départementales mentionnés à l'article 21 peuvent bénéficier du remboursement de leurs frais de déplacement, selon les conditions fixées par l'arrêté prévu à l'alinéa précédent. »

2. PLAFONNEMENT DE L'INDEMNITE DE FONCTION DES MEMBRES DES BUREAUX DES CMA

Les indemnités de fonction attribuées aux membres des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat de région, en application des dispositions de l'article 18 du code de l'artisanat, sont fixées en point d'indice.

Les modalités d'attribution sont fixées par l'arrêté du 12 mai 2011 *relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région, de leurs sections, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales.*

Les indemnités de fonction sont fixées en point d'indice dont la valeur à retenir est celle applicable au calcul des rémunérations des agents statutaires des chambres de métiers.

Il en ressort que chaque chambre de métiers fixe par délibération, en tenant compte de ses possibilités financières et dans les limites ci-après définies, le montant des indemnités mensuelles versées aux présidents et aux trésoriers. Dans les limites prévues à l'article 3 de l'arrêté du 12 mai 2011, elle se prononce également sur le montant des indemnités de vacation versées à l'ensemble des autres membres du bureau.

1°) « Les indices de référence des indemnités de fonctions mensuelles maximales allouées aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat départementales et aux présidents des sections des chambres de métiers et de l'artisanat de région sont fixés conformément au tableau suivant :

	Nombre de ressortissants de la chambre de métiers	Indemnités des présidents Indice de référence
1	Moins de 5 001.....	262
2	De 5001 à 10 000.....	335
3	De 10 001 à 20 000....	393
4	Plus de 20 000.....	468

Lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat départementale comporte un service de formation des apprentis, l'indemnité de fonctions mensuelle du président est majorée dans la limite de 50 points

supplémentaires. Les présidents de sections ne perçoivent pas de majoration pour gestion de centre de formation des apprentis.

Le trésorier de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 50 % de l'indemnité mensuelle de fonctions du président hors majorations ».

2°) « L'indemnité mensuelle de président de chambre régionale de métiers et de l'artisanat ne peut être supérieure à 400 points d'indice.

En cas de cumul des fonctions de président de chambre régionale de métiers et de l'artisanat et de président de chambre de métiers et de l'artisanat départementale, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le président concerné ne peut excéder 800 points d'indice, le cas échéant majoré dans la limite de 50 points lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat départementale comporte un service de formation des apprentis.

Le trésorier de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 200 points d'indice. »

3°) « Les indices de référence des indemnités de fonctions mensuelles maximales allouées aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat de région sont fixés conformément au tableau suivant :

	Nombre de ressortissants de la chambre de métiers	Indemnités des présidents Indice de référence
1	Moins de 10 000.....	600
2	De 10 001 à 22 500....	666
3	De 22 501 à 35 000....	733
4	Plus de 35 000.....	800

Lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat de région comporte un service de formation des apprentis, l'indemnité de fonctions mensuelle du président est majorée dans la limite de 50 points supplémentaires.

En cas de cumul des fonctions de président de chambre de métiers et de l'artisanat de région et de président de section, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le président concerné ne peut excéder 1 000 points d'indice, le cas échéant majoré dans la limite de 50 points lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat de région comporte un service de formation des apprentis.

En cas de cumul des fonctions de trésorier de chambre de métiers et de l'artisanat de région et de président de section, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le trésorier concerné ne peut excéder 800 points d'indice ».

4°) « L'indemnité versée aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat de région d'outre-mer est calculée selon les indices fixés au 1° de l'article 2 du présent arrêté, majorés dans la limite de 50 points d'indice au titre de la gestion d'un service de formation des apprentis, et dans la limite de 50 points d'indice au titre de la gestion du conseil de la formation.

Le trésorier de la chambre de métiers et de l'artisanat de région reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 50 % de l'indemnité mensuelle de fonctions du président hors majorations. »

5°) Chaque vacation effectuée par les membres des chambres de métiers ou des chambres régionales de métiers n'appartenant pas au bureau donne lieu à l'attribution d'une indemnité de fonction correspondant à onze points d'indice par demi-journée.

« Les autres membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de leurs sections, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, missionnés par le bureau ou le président pour participer à des commissions, instances ou groupes de travail spécifiques sont rémunérés à la vacation. Chaque vacation effectuée donne lieu à l'attribution d'une indemnité de vacation correspondant à 11 points d'indice par demi-journée.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région hors outre-mer, autres que le président et le trésorier, ne peut excéder mensuellement le double du montant des indemnités de fonctions maximales prévues pour le président au 3° de l'article 2 de l'arrêté hors majorations.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre régionale de métiers et de l'artisanat, et des indemnités de fonctions versées au président et au trésorier, ne peut dépasser mensuellement 1 000 points d'indice.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre de métiers et de l'artisanat départementale ou d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région d'outre-mer, et des indemnités de fonctions versées au trésorier, ne peut excéder mensuellement le double du montant des indemnités de fonctions maximales prévues pour le président au 1° de l'article 2 de l'arrêté hors majorations. Le président et le trésorier ne bénéficient pas d'indemnité de vacation au titre de leur établissement. Le président d'une section de chambre de métiers et de l'artisanat de région ne bénéficie pas d'indemnité de vacation de cette section ».

Les indemnités de fonction et les vacances constituent une dépense obligatoire pour les chambres de métiers et de l'artisanat de région, les chambres régionales de métiers et de l'artisanat et les chambres de métiers et de l'artisanat départementales.

3. TRAITEMENT SOCIAL DES INDEMNITES DES ELUS

Les élus des chambres de métiers et de l'artisanat ou de chambres régionales de métiers et de l'artisanat sont tous couverts par un régime social obligatoire puisqu'ils doivent être en activité pour être candidats, et par conséquent éligibles.

Les indemnités qui leur sont versées, sont considérées comme des revenus professionnels non salariés, quelle que soit la nature du revenu au regard des critères de l'Administration fiscale.

Elles ne sont pas assujetties aux cotisations de sécurité sociale (art.13 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998).

En outre, elles sont assujetties aux contributions sociales : CSG et CRDS (article L 136-2 I alinéa 1^{er} du code de la sécurité sociale) pour leur montant brut, après application d'une déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels de 3% (article L 136-2 I alinéa 2 du code de la sécurité sociale).

Au 31 décembre 2010, la CSG ainsi acquittée (au taux de 7,5%) est déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1%.

La chambre de métiers et de l'artisanat ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat, en sa qualité d'organisme débiteur, effectue « la retenue à la source ».

Les URSSAF qui sont chargées de recouvrer les CSG et CRDS sur les salaires, sont également compétentes pour le recouvrement des indemnités versées aux élus. Cette règle découle du principe que les indemnités versées aux élus sont « assimilées » au salaire au regard de la CSG et de la CRDS.

Assujettissement des indemnités au forfait social :

L'article 13 de la loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009 a institué une nouvelle contribution, dite « forfait social », à la charge de l'employeur, sur les rémunérations ou gains assujettis à la CSG mais exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Ces dispositions ont été codifiées aux articles L.137-15 à L.137-17 du code de la sécurité sociale.

Les indemnités des élus des CMA répondent au double critère de l'article L.137-17 du code de la sécurité sociale à savoir l'assujettissement à la CSG et l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale.

Ces indemnités sont donc soumises au forfait social.

Le versement du forfait n'a aucun impact sur le montant net des indemnités perçues par les élus ; la charge est supportée en totalité par les CMA.

4. TRAITEMENT FISCAL DES INDEMNITES DES ELUS

Ces indemnités entrent dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (Instruction fiscale 5-F1111 du 10 février 1999) et donne lieu à un abattement de 30% sur le montant brut, au titre de la déclaration de revenus (instruction fiscale n° 5F-8-06 du 28 février 2006)

L'abattement de 30% prévu en faveur des présidents et des membres élus des chambres de métiers et de l'artisanat départementales ou des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région est applicable si le montant des indemnités perçues par les intéressés n'excède pas la limite fixée par voie réglementaire, exprimée en point d'indice de rémunération des agents statutaires des chambres de métiers et de l'artisanat.

5. TAXE SUR LES SALAIRES

L'article 10 de la loi de finances pour 2001 (2000-1352 du 30 décembre 2000) aligne à compter du 1^{er} janvier 2002 l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale (cf : Bulletin officiel des impôts 5L-5-02 n°155 du 12 septembre 2002)

A compter du 1^{er} janvier 2002, la taxe sur les salaires est calculée sur les sommes payées à titre de rémunérations évaluées selon les règles prévues en matière de sécurité sociale (guide fiscalité des chambres – 2006 Titre 2 – chapitre 1). Or les indemnités prévues par l'arrêté du 12 juin 2001 ne constituent pas un salaire ou une rémunération au sens des articles 231 du Code Général des Impôts et L. 242-1 du Code de la Sécurité Sociale mais seulement des indemnités destinées à compenser financièrement les élus du temps passé dans leur chambre.

En conséquence, depuis le 1^{er} janvier 2002, les indemnités des membres n'entrent donc plus dans l'assiette de la taxe sur les salaires.

Les services fiscaux prononcent la décharge de la taxe sur les salaires versée indûment sur la base de l'instruction fiscale n° 5 L 13 du 1^{er} juin 1995 qui énonce que « *les revenus perçus par des non salariés demeurent toujours en dehors du champ d'application de la taxe sur les salaires même lorsqu'ils sont taxés à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires* »

Les indemnités ne seraient soumises à la taxe sur les salaires qu'à condition que les bénéficiaires soient dans un lien de subordination (CE Ministre de l'économie, des finances et du budget c/ESME Sudria du 11/05/1984)

Or, les élus ne sont pas des salariés des chambres et ne sont pas dans un lien de subordination avec elles.

6. ENREGISTREMENT COMPTABLE

- Débit 6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus
- Débit 6532 - Vacances versées aux membres élus
- Débit 6533 - Vacances versées aux membres associés ou assimilés
- Crédit 4378 - Autres organismes sociaux
- Crédit 423 - Elus

7. FRAIS DE REPRESENTATION

Les membres élus et les membres associés des chambres de métiers et de l'artisanat amenés à se déplacer pour l'exercice de leur fonction, ont droit au remboursement de leurs frais de déplacements et de séjour, au vu des justificatifs des frais réellement exposés.

Ils sont définis par l'article 4 de l'arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD.

« Les frais de représentation sont des frais de déplacement, de mission ou de réception engagés dans l'intérêt des affaires de la chambre des métiers et de l'artisanat de région ou de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale à l'extérieur de l'établissement par son président dans l'exercice de ses fonctions, ou par un membre du bureau mandaté par lui. »

Le montant de ces frais de représentation est déterminé chaque année par délibération expresse de l'assemblée générale lors de l'approbation du budget, en tenant compte des possibilités financières de la chambre. Ces frais de représentation font l'objet d'un suivi spécifique dans la comptabilité analytique.

Les frais de représentation sont remboursés sur justificatif et dans la limite des frais exposés.

En ce qu'ils concernent des frais de déplacement, ils sont remboursés dans les conditions fixées à l'article 5 du même arrêté.

Tout dépassement de ce montant ainsi déterminé fait l'objet d'une communication spécifique dans le rapport présenté par la commission des finances en assemblée générale. »

Les associés ne peuvent bénéficier que du remboursement des frais de déplacements. Ils n'ont pas droit aux autres frais de représentation.

L'article 5 de cet arrêté fixe les règles relatives aux frais de déplacements. Il dispose :

« Les membres élus d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région, ou de ses sections, d'une chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou d'une chambre de métiers et de l'artisanat départementale amenés à se déplacer pour l'exercice de leur mandat ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement et de séjour, dans les conditions fixées ci-dessous :1° Pour les déplacements effectués en voiture, les élus percevront une indemnité kilométrique dans la limite du barème défini par la direction générale des impôts pour l'application de l'article 83 du code général des impôts ;

2° Pour les déplacements en train, le remboursement s'effectuera aux frais réels sur justificatifs ;

3° Pour les déplacements en avion, le remboursement s'effectuera aux frais réels, dans la limite du tarif de la classe la plus économique ;

Les frais de repas et de nuitée sur le territoire national et à l'étranger sont remboursés dans la limite de plafonds arrêtés par l'assemblée générale. »

8. ENREGISTREMENT COMPTABLE

- Débit 6254 - Déplacements des membres élus, associés et assimilés
- Débit 62564 - Missions
- Débit 6257 - Réception
- Crédit 423 - Elus

2ème processus :

La fiscalité

CHAPITRE 6

LA TAXE D'APPRENTISSAGE

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de rappeler les règles qui régissent la taxe d'apprentissage ;
- de préciser les principes de comptabilisation tant chez l'organisme collecteur que chez les organismes (notamment CFA) bénéficiaires.

La loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002 de modernisation sociale rénove le régime juridique de la collecte de la Taxe d'Apprentissage, en définissant les conditions d'habilitation des organismes collecteurs.

Dans la **Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003 (en pièce jointe)** relative à la nouvelle organisation de la collecte de taxe d'apprentissage on trouve :

- la liste des textes de référence ;
- le cadre juridique de l'organisation de la collecte de la taxe d'apprentissage ;
- la procédure d'habilitation des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage ;
- les modalités de collecte, de gestion et de répartition de la taxe d'apprentissage avec le calendrier précis des opérations.

L'habilitation à collecter la taxe d'apprentissage est subordonnée, entre autre, à l'obligation suivante :

Assurer un suivi comptable des fonds collectés dans deux comptes séparés, l'un au titre du « quota », l'autre au titre du « barème » (article 7 du décret du 12 avril 1972 modifié par l'article 13 du décret du 24 avril 2002).

Cette obligation s'applique également à tout délégataire, cocontractant d'un organisme collecteur au titre d'une convention de délégation de collecte, en application des dispositions de l'article 7 du décret du 12 avril 1972 modifié.

1.1. Comptabilité de l'Organisme Collecteur de Taxe d'Apprentissage

Toutes les opérations doivent être effectuées et enregistrées dans le respect des dates prévues par les textes.

1.1.1 Enregistrement des sommes versées par les entreprises et les délégataires

Pour respecter les dispositions du décret cité ci-dessus en matière de suivi comptable des sommes collectées, il est préconisé de détailler le compte 46741 : « Taxe d'Apprentissage Régionale » de façon à séparer tous les montants qui composent les fonds collectés.

- 467411 - TA Collecte FNDMA
- 467412 - TA Collecte CDA
- 467413 - Quota concours financiers obligatoires
- 467414 - Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises
- 467415 - Quota versements pré-affectés
- 467416 - Quota versements non affectés
- 467417 - Hors Quota versements pré-affectés Barème
- 467418 - Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème
- 467419 - Hors Quota versements non affectés Barème
- 467420 - Hors Quota versements non affectés Hors Barème

Technique comptable : Enregistrement des sommes reçues

•Débit 512 – Banque

•Crédit 46741 – Taxe d'Apprentissage (Organisme collecteur) (utiliser les subdivisions citées ci-dessus)

1.1.2 Frais de gestion et des intérêts produits par les sommes encaissées par les OCTA

La réglementation prévoit que les OCTA peuvent prélever sur les sommes encaissées des frais de collecte et de gestion.

Avant de procéder au reversement de la taxe d'apprentissage aux établissements bénéficiaires, les OCTA doivent procéder, en se conformant aux dispositions prévues dans les textes :

- d'une part, au calcul des frais de gestion (cf. arrêté du 30 juin 2003 relatif au plafonnement des frais de collecte et de gestion des OCTA) ;
- d'autre part au calcul des intérêts produits par les sommes encaissées qui viennent en couverture des frais de collecte (cf. Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003).

1.1.3 Reversement au Trésor Public des fonds revenant au FNPAT

(Contribution au Développement de l'Apprentissage et cotisation au Fonds National de Développement et de Modernisation de l'Apprentissage)

Technique Comptable : enregistrement du règlement

•Débit :467411 : TA Collecte FNDMA

•Débit :467412 : TA Collecte CDA

(comptes soldés à la clôture de l'exercice)

•Crédit 512 – Banque

1.1.4 Répartition et reversement des fonds collectés aux établissements bénéficiaires

L'OCTA établit un état de répartition et de reversement des fonds collectés sous déduction des frais de gestion conformément à la réglementation. Il satisfait également à ses obligations d'informations prévues par les textes.

Technique comptable : enregistrement des montants à verser aux établissements bénéficiaires et conservation des frais de gestion par l'OCTA

•Débit

467413 : Quota concours financiers obligatoires

467414 : Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises

467415 : Quota versements pré-affectés

467416 : Quota versements non affectés

467417 : Hors Quota versements pré-affectés Barème

467418 : Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème

467419 : Hors Quota versements non affectés Barème

467420 Hors Quota versements non affectés Hors Barème

•Crédit 7584 : Produits de gestion : Collecte taxe d'apprentissage (frais de gestion conservé par l'OCTA)

•Crédit 512 : Banque

Le reversement de frais de gestion aux organismes délégataires est inscrit au compte 6588 – Autres charges de gestion

1.2. Comptabilité de l'organisme délégataire

L'organisme délégataire est soumis à la même réglementation que l'OCTA. Toutes ses obligations doivent être mentionnées dans la convention de délégation.

L'organisme délégataire doit fournir à l'OCTA le détail de ses frais de collecte ainsi que le décompte des produits financiers par catégorie de fonds collectés (FNDMA, CDA, Quota, Hors Quota).

Technique comptable : enregistrement des sommes versées par les entreprises

- Débit 512 – Banque
 - Crédit 46741 – Taxe d'apprentissage (Organisme collecteur)
- Utiliser les subdivisions du compte 46741.

Reversement à l'organisme déléguant :

- Débit 46741 – Taxe d'apprentissage (Organisme collecteur)
- Débit 6588 – Autres charges (montant des produits financiers générés par le placement des fonds collectés)
- Crédit 512 – Banque

Les frais de gestion reçus de l'OCTA sont inscrits au compte 7584 – Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage.

1.3. Comptabilité des établissements bénéficiaires de la taxe d'apprentissage (CFA)

Technique comptable : enregistrement des sommes versées par les OCTA

Réception du versement des OCTA :

- Débit 512 - Banque
- Crédit 46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)

En fin d'exercice, constatation de l'utilisation de la taxe d'apprentissage :

- Débit 46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)
- Crédit 7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de taxe d'apprentissage
- Crédit 138181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de taxe d'apprentissage (sur autorisation du Conseil Régional)

Le compte 46743 – « Taxe d'apprentissage Organisme bénéficiaire » est soldé en fin d'exercice lorsque la recette de taxe d'apprentissage est totalement consommée au cours de l'exercice.

Si tel n'est pas le cas, et sur autorisation du Conseil Régional, les sommes non consommées figurent au bilan au compte 46743. La recette n'est pas acquise au CFA si les dépenses qu'elle finance n'ont pas été engagées.

CHAPITRE 7

LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE METIERS

L'article 15 de la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, a modifié, à compter du 1^{er} janvier 2011, l'article 1601 du code général des impôts relatif à la taxe additionnelle perçue au profit des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

Cette taxe, acquittée par les chefs d'entreprises individuelles ou les sociétés soumises à l'obligation de s'inscrire au répertoire des métiers ou qui y demeurent immatriculés, pourvoit à une partie des dépenses des établissements publics constituant le réseau des chambres de métiers.

Cette taxe est composée :

- d'un droit fixe par ressortissant égal à la somme des droits arrêtés par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat ainsi que par la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou par la chambre de métiers et de l'artisanat de région.
- d'un droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises, dont le produit est arrêté par les chambres mentionnées au a) ; celui-ci ne peut excéder 60% du produit du droit fixe revenant aux chambres mentionnées au a).

Toutefois, les chambres mentionnées au a) sont autorisées à porter le produit du droit additionnel jusqu'à 90% du produit du droit fixe, afin de mettre en œuvre des actions ou de réaliser des investissements, dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat.

- c) d'un droit additionnel par ressortissant, affecté par les chambres mentionnées au a) au financement d'actions de formation, au sens des articles L.6313-1 à L.6313-11 et L.6353-1 du code du travail, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci.

1. REPARTITION DU DROIT FIXE

Le droit fixe est affecté directement par la DGFIP *aux seuls niveaux régional et national du réseau (chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou chambres de métiers et de l'artisanat de région et Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat)* dans la limite d'un montant maximal fixé en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

2. PROCEDURE DE TRANSMISSION DES DELIBERATIONS AUX SERVICES FISCAUX

2.1. Concernant le droit fixe

La délibération doit mentionner si c'est le plafond de droit fixe figurant au a) du I de l'article 1601 du code général des impôts qui est sollicité ou si c'est un montant de droit fixe par assujetti inférieur.

Dans tous les cas, la délibération ne doit pas mentionner le produit de droit fixe attendu par la chambre, afin d'éviter tout contentieux relatif à l'écart entre les nombres de ressortissants prévus et réalisés.

2.2. Concernant le droit additionnel

La délibération doit mentionner le pourcentage du droit additionnel par rapport au produit du droit fixe demandé, sous réserve de l'autorisation préfectorale lorsque ce taux dépasse 60%.

Ce taux ne peut pas dépasser 90%.

3. ENREGISTREMENT COMPTABLE DES FLUX ISSUS DE LA TAXE

♦ La taxe additionnelle (*droit fixe + droit additionnel jusqu'à 60%*) est une ressource propre de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat, de la chambre de métiers et de l'artisanat de région et de l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.

S'agissant d'une ressource de fonctionnement, l'enregistrement comptable est le suivant :

- *Débit 4673 : Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat de la chambre de niveau régional*
- *Crédit 75711 - Droit fixe*
- *Crédit 75712 - Droit additionnel*

♦ Le droit à dépassement (au-delà de 60 %) est une ressource non pérenne liée à une convention définissant les actions ou investissements prévus par le réseau (*consolidés au niveau de la chambre de niveau régional*).

Il s'agit d'une ressource d'équilibre sur des actions CRMA ou CMAR voire CMAD. Dans ce dernier cas, le droit à dépassement, appelé Droit Additionnel Supplémentaire fait l'objet d'une subvention aux CMAD pour réalisations d'actions ou d'investissements.

Selon l'affectation de cette ressource, l'enregistrement comptable est le suivant :

Comptabilisation à la chambre de niveau régional :

Financement d'actions (Hors investissements) :

- *Débit 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat de la chambre de niveau régional*
- *Crédit 75713 - Droit additionnel supplémentaire*

Financement d'investissements :

- *Débit 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat*
- *Crédit 13110 - Subvention d'investissement – Droit additionnel supplémentaire*

Selon l'article 12 de la loi du 23 juillet 2010 créant un article 5-5 au code de l'artisanat, la chambre de niveau régional décide de la répartition de la ressource au niveau du réseau régional. Une distinction est faite entre les ressources affectées au fonctionnement de la CMAD qui sont des ressources propres de la CMAD et le droit additionnel supplémentaire qui est considéré comme une subvention.

L'enregistrement comptable est le suivant :

Enregistrement dans les comptes de la Chambre de niveau régional :

Enregistrement de la ressource de fonctionnement affectée à la CMAD :

- *Débit 65862 - Participation issue des ressources de fonctionnement affectées*
- *Crédit 46782 - Chambre de métiers et de l'artisanat départementale*

Enregistrement de la subvention accordée correspondant au dépassement du droit additionnel supplémentaire :

- *Débit 657240 - Subvention (produits issus de la taxe) pour CMAD*
- *Crédit 46782 - Chambre de métiers et de l'artisanat départementale*

Enregistrement dans les comptes de la CMAD :

L'enregistrement de la ressource affectée par la chambre de niveau régional dans la comptabilité des chambres de métiers départementales est pratiqué selon la nature des fonds :

- s'agissant d'une ressource affectée au fonctionnement de la CMAD :

- Débit 46781 - *Chambre de niveau régional*
- Crédit 7574 - *Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD*

Il est rappelé que cette ressource est considérée comme une ressource propre de la CMAD. Ces fonds sont pris en compte pour déterminer le droit à emprunt.

- s'agissant des produits du droit additionnel supplémentaire finançant des actions de fonctionnement :
 - Débit 46781 - *Chambre de niveau régional*
 - Crédit 748711 - *Subvention issue du droit additionnel supplémentaire*
- s'agissant des produits du droit additionnel supplémentaire finançant des actions d'investissements :
 - Débit 46781 - *Chambre de niveau régional*
 - Crédit 1317 - *Subvention d'investissement – Chambre de niveau régional*

Enregistrement dans les comptes de Chambre de niveau régional :

Droit additionnel supplémentaire :

Si un investissement financé par le droit additionnel supplémentaire n'a pas été réalisé au cours de l'exercice, le montant correspondant doit faire l'objet d'une réserve (Compte 1061).

Comptabilisation de la part de droit additionnel affecté à un investissement à réaliser par la chambre de niveau régional :

- Débit du compte 75713 - *Droit additionnel supplémentaire, ou*
- Débit du compte 4673 - *Taxe pour frais de chambre de métiers(pour les investissements)*
- Crédit du compte 1061 - *Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser à la date de clôture*

Lors de la réalisation de l'investissement sur un exercice suivant :

- Débit du compte 1061 – *Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser*
- Crédit du compte 1311 – *Etat Subventions d'équipement issue de la taxe pour frais de chambres de métiers*

CHAPITRE 8

LA SITUATION FISCALE DES CMA

1. RAPPEL : NATURE JURIDIQUE DES CMA

Nous faisons référence à la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services et au décret du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Ces textes qualifient les établissements du réseau « d'établissements publics ».

Article 12 de la loi du 23 juillet 2010 :

*« Au début du chapitre Ier du titre II du code de l'artisanat, sont insérés huit articles 5-1 à 5-8 ainsi rédigés :
« Art. 5-1.-Le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat se compose de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat, des chambres de métiers et de l'artisanat de région, ainsi que des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, qui sont des établissements publics placés sous la tutelle de l'Etat et administrés par des dirigeants et collaborateurs d'entreprise élus. »*

2. SITUATION FISCALE DES CHAMBRES DE METIERS AU REGARD DE LA TVA

2.1. Rappel du mécanisme de la TVA

La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation qui est directement facturé aux clients sur les biens qu'ils consomment ou les services qu'ils utilisent en France. Le professionnel doit déclarer la TVA collectée sur ses opérations imposables.

La TVA, incluse dans le prix de vente des produits ou des services, est supportée par le seul consommateur final. La TVA est impôt direct à paiement fractionné : chaque intermédiaire (entreprises identifiées à la TVA) collecte sur son client la taxe prévue par la législation et la reverse au service des impôts des entreprises dont il dépend, déduction faite de celle qu'il a payée en amont à son propre fournisseur. Ce mécanisme permet d'assurer la neutralité de l'impôt, quel que soit le nombre des opérations.

2.2. Champ d'application de la TVA dans les CMA

2.2.1. Principes généraux

L'article 256-A-1° du CGI énonce que sont assujetties à la TVA les personnes qui exercent une activité économique indépendante.

Les établissements publics nationaux à caractère administratif sont redevables de la TVA pour les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe et non visée par une mesure d'exonération.

Les établissements publics nationaux à caractère administratif relèvent du régime réel d'imposition, sauf à ce que le montant de leur chiffre d'affaires puissent les placer sous le régime simplifié d'imposition.

L'article 256-B du CGI indique quant à lui que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque le non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

On distingue quatre catégories d'activités :

- Les activités hors champ de la TVA
- Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées

- Les activités soumises à TVA sur option
- Les activités assujetties au cas par cas

2.2.2. Les activités hors champ de la TVA

Il s'agit des activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général.

Exemple : Activité du répertoire des métiers et du centre de formalités des entreprises.

2.2.3. Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées

Les activités exonérées correspondent à des opérations normalement soumises à TVA mais auxquelles le statut des CMA confère une exonération explicite.

A) Formation continue dispensée

L'article 261-4-4° du CGI pose le principe d'une **exonération totale et sans option pour les activités d'enseignement technique ou professionnel et de la formation professionnelle continue** dispensée par des personnes morales de droit public.

L'exonération porte sur les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées (logement, nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques).

Les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les stagiaires de la CMA échappent au paiement de la TVA dans la mesure où elles constituent un prolongement indispensable de la formation.

B) Les ventes portant sur les annuaires et certaines publications périodiques éditées par les collectivités publiques et les organismes à but non lucratif

Ces activités sont exonérées à la condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface de ces périodiques ou annuaires, d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieure au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette année (article 298 duodecies du code général des impôts).

2.2.4. Les activités soumises à TVA sur option

La location portant sur des locaux nus à usage professionnel est en principe exonérée de TVA.

Toutefois l'article 260- 2° du CGI dispose que le bailleur peut opter pour la TVA.

Si le preneur est non assujetti à la TVA, le bail doit faire mention de l'option par le bailleur. Cette clause traduit l'accord exprès du bailleur et du preneur non-assujetti sur le paiement de la TVA.

La soumission du bail à la TVA peut avoir un intérêt dans la mesure où le bailleur pourra déduire la TVA grevant les travaux de rénovation des immeubles.

2.2.5. Les activités assujetties au cas par cas

Les activités qui ne sont pas expressément hors du champ d'application de la TVA, exonérées ou soumises à TVA sur option, doivent être appréciées **en fonction des situations de fait**.

Les opérations suivantes, susceptibles de relever du secteur économique et concurrentiel, doivent faire l'objet d'une analyse par les CMA :

- organisations d'expositions, foires, salons ;
- locations de locaux à usage professionnel meublés ;
- ventes d'articles divers ;
- mise à disposition de personnel ;
- activités de conseils rémunérées et facturées aux bénéficiaires ;
- location d'espaces publicitaires ;

- toutes autres prestations non étroitement liées à la formation professionnelle ou par alternance.

Il convient d'apprécier pour chaque situation :

- **l'existence ou non d'une mission d'intérêt général ;**
- **l'existence ou non d'une distorsion de concurrence. Il faut s'interroger si dans le secteur géographique, des entreprises privées peuvent satisfaire les besoins concernés.**

Pour information, selon l'Administration fiscale (D.admi. 3 A-121, du 20 octobre 1999) :

- Les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont alors placées hors du champ d'application de la TVA : prestations sportives et culturelles ;
- Les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et qui sont alors placées dans le champ d'application de la TVA: activités qui sont par leur nature, leur étendue ou leur clientèle, les moyens mis en œuvre en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires (exemple salle de spectacles..) ;
- Les autres activités devant être appréciées au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire aux besoins concernés

Toutefois, pour les CMA qui réalisent des prestations de services qui entrent dans le champ d'application de la TVA pour un montant, tout secteur confondu, inférieur à 32 600 € (seuil de chiffre d'affaires applicable au 1^{er} janvier 2011- cf : BOI 3 F-1-11 du 11 janvier 2011), bien que assujetties elles ne sont pas redevables de la TVA en application de l'article 293 B du CGI. Elles sont alors dispensées du paiement de la TVA mais doivent faire apparaître sur leur facture la mention «TVA non applicable, article 293-B du CGI »

Les articles 26 et 82-1 du code de l'artisanat indiquent que les chambres « peuvent percevoir, en outre, des redevances, dans le respect des règles de concurrence, pour des prestations de services fournies aux entreprises artisanales. Le montant de ces redevances est établi en prenant en compte l'intérêt personnel et spécial qu'en retire l'entreprise artisanale et dans la limite des charges exposées au titre de ce service. » La chambre « arrête les tarifs de ces redevances, lesquels font l'objet d'une information auprès des ressortissants. Le montant de chaque redevance, les conditions de sa perception ainsi que les recettes correspondantes figurent en annexe du budget prévisionnel et des comptes de la chambre. Aucune autre redevance ne peut être perçue par la chambre à compter de la date d'approbation de son budget. »

Ces prestations complémentaires doivent respecter les principes posés dans l'annexe à la circulaire N° NOR ECO A0120063C mentionnée en partie 4 de la présente instruction.

L'ensemble de ces activités doivent être comptabilisées distinctement en fonction de leur assujettissement ou non à la TVA.

D'une année sur l'autre, l'activité peut évoluer. Une activité exonérée ou hors champ peut devenir imposable à la TVA. Dans ce cas, en comptabilité, un changement doit être opéré (cf. § 2-4 et § 2-5).

2.3. Détermination du montant de la taxe déductible pour les assujettis partiels

L'article 271 I-1 du CGI dispose : « La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération ».

Les opérations n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA et les opérations entrant dans le champ d'application mais qui en sont expressément exonérées n'ouvrent pas droit à déduction.

Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, applicable à compter du 1^{er} janvier 2008, a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA. Celles-ci sont reprises aux articles 205 à 210 de l'annexe II au CGI.

Il convient de se référer à l'instruction fiscale du 9 mai 2007 (BOI 3 D-1--07 du 9 mai 2007) pour plus de précisions sur les modalités d'application du décret susvisé.

La TVA ayant grevé un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction (art. 205 de l'annexe II au CGI) qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et de déduction (art. 206 de l'annexe au CGI).

Pour l'intégration ou non des subventions d'investissement ou de fonctionnement dans le calcul du coefficient il convient de se référer à l'instruction fiscale du 16 juin 2006 (BOI 3 A-7-06)

2.4. La constitution de secteurs distincts d'activité

Les organismes qui réalisent des opérations non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent déterminer un pourcentage de déduction particulier pour chaque secteur d'activité (article 209-I de l'annexe II au CGI).

Dans ce cas, il doit être procédé à l'affectation des dépenses dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction mais il n'y a pas lieu de tenir une comptabilité distincte.

La détermination du montant déductible de la taxe ayant grevé les biens et services afférents à un secteur distinct s'effectue dans les conditions de droit commun.

Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction est toujours déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport entre d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Ces montants totaux doivent toutefois être restreints aux montants propres au(x) secteur(s) d'activité pour le(s)quel(s) la dépense est utilisée (RES N°2007/39 (TCA))

2.5. Caractère comptable de la TVA

Pour une opération assujettie, le principe est le suivant :

- d'une part, l'établissement encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de reverser cette taxe à l'administration fiscale, puisque ces sommes sont représentatives de l'impôt payé par le client de l'établissement ;
- d'autre part, l'établissement public paye de la TVA à ses fournisseurs ;
- enfin, seule la TVA grevant les dépenses qui concourent à la réalisation d'opérations taxables ouvre droit à déduction, sous réserve du respect des règles de forme et de fond prévues pour l'exercice de ce droit (CGI, art.271 et annexe II, art.242-0 A à 242-0 K).

La TVA est donc composée de deux éléments distincts, indépendants, ayant leurs règles propres :

- la TVA collectée (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les recettes) ;
- la TVA déductible (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les dépenses)

Ces deux éléments sont comptabilisés dans des comptes de classe 4 (4456 TVA déductible & 4457 TVA collectée).

En outre, depuis 1993, a été mis en place un marché unique européen et un régime de TVA intra-communautaire (cf. BOI 3 CA-92, n° 164 du 27 août 1992).

L'acquisition en France d'un bien provenant de l'Union européenne est soumise à la TVA (CGI, art. 256 bis et 258 CI). Cette opération est dite « acquisition intra-communautaire » et la taxe afférente est comptabilisée au compte 4452 « TVA due intra-communautaire ».

Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition est effectuée mais la TVA est exigible le 15 du mois qui suit celui au cours duquel a eu lieu cette acquisition (CGI art. 269-1.a et 269-2.d).

En revanche, les livraisons de biens à destination d'un autre assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne sont exonérées de TVA française car elles sont imposées dans le pays destinataire au taux appliqué par ce dernier (CGI art. 262 ter).

Cette exonération est subordonnée à l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA que l'EPA peut se procurer auprès de son service des impôts des entreprises. De plus, une déclaration d'échanges de biens doit, dans certains cas, être souscrite auprès des services des douanes.

Enfin, le régime de TVA intra-communautaire ne modifie pas les principes des droits à déduction. Ce dernier est toutefois subordonné à la déclaration de la taxe afférente aux acquisitions intracommunautaires dont l'établissement public est le redevable légal.

C'est ainsi que la taxation d'une opération intra-communautaire ouvre droit à déduction au même titre qu'un achat réalisé en France.

En revanche, l'entrée d'un bien provenant d'un pays n'appartenant pas à l'Union européenne constitue une importation qui est soumise à la TVA (CGI art. 291). La TVA est alors perçue auprès des services douaniers lors du franchissement de la frontière.

Il est précisé que ce bref rappel des principes de la TVA ne se substitue pas à la documentation officielle et réglementaire édictée la Direction Générale des Finances Publiques, à laquelle il convient de se reporter pour toute question particulière (site internet www.impots.gouv.fr>Documentation>Accédez à la rubrique Documentation fiscale).

Le compte 445 retrace essentiellement les opérations relatives à la TVA, impôt direct.

La TVA collectée d'une part et la TVA déductible d'autre part ne doivent pas figurer dans le compte de résultat, elles sont inscrites dans les comptes appropriés de la classe 4 :

- 4455 - TVA sur le chiffre d'affaires à décaisser : est porté à ce compte le montant à reverser à la DGFIP qui figure sur la déclaration de chiffre d'affaires ;
- 4456 - taxes sur le chiffre d'affaires déductibles : est porté à ce compte la créance sur la DGFIP résultant du droit à déduction de la TVA ;
- 4457 - taxes sur le chiffre d'affaires collectées : est porté à ce compte la dette envers la DGFIP résultant de la vente.

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service pour l'acheteur est un élément du coût de ce bien ou de ce service et non un impôt.

Technique comptable :

Achats de marchandises en France :

- Débit 607 - Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible
- Débit 4566 - TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4011 - Fournisseurs – Exercice courant, pour le montant total de la facture

Achats de marchandises dans un pays de l'Union européenne :

- Débit 607 - Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible
- Débit 445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4011 - Fournisseurs – Exercice courant, pour le montant HT
- Crédit 4452 - TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA intra-communautaire

Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne :

- Débit subdivision intéressée du compte 21, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible
- Débit 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4041 - Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant HT
- Crédit 4452 - TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Règlement aux fournisseurs :

- Débit 4011 - Fournisseurs, ou
- Débit 4041 - Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Ventes en France :

- Débit 4111 ou 4112 Clients – Exercice courant, pour le montant de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la TVA

Vente dans un pays de l'Union européenne :

- Débit 4111- Clients, pour le montant hors taxes
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intra-communautaire étant supportée par l'acheteur

Règlement par les clients :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4111 ou 4112 Clients

Déclaration de la TVA :

La TVA doit être déclarée le 24 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée supérieure à la TVA déductible).

La TVA à payer est égale : à la TVA collectée plus la TVA intra-communautaire, moins la TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services

Comptabilisation de la TVA à payer :

- Débit 4452 - TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 - TVA collectée par l'établissement
- Crédit 4455 - TVA à décaisser
- 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)

Comptabilisation des crédits de TVA :

Lors de l'établissement de la déclaration, celle-ci peut faire apparaître un crédit de TVA

- Débit 4452 - TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 - TVA collectée par l'établissement
- Débit 44567 - Crédits de TVA à reporter

- Crédit 445262 - 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)

Apurement des crédits de TVA :

L'apurement intervient par transport au compte de TVA à payer, lorsque le montant de la TVA collectée du ou des mois suivants est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA

- Débit 4455 - TVA à décaisser
- Crédit 44567 - Crédits de TVA à reporter

Le cas échéant, l'apurement peut également intervenir par dépôt d'une demande de remboursement :

- Débit 44583 - Remboursement de TVA demandé
- Crédit 44567 - Crédits de TVA à reporter

Païement de la TVA :

- Débit 4455 - TVA à décaisser
- Crédit compte de disponibilités

Remboursement de la TVA :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 44583 - Remboursement de TVA demandé

Cas particulier du compte 44584 TVA récupérée d'avance

Ce compte retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

Technique comptable :

Réception de l'acompte :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, 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 exigibles
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement

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 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la différence
- Crédit 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

Encaissement du solde

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

Corrélativement, régularisation de l'acompte

- Débit 419 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Cas particulier du compte 44587 TVA sur facturation à établir.

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès que le paiement d'un bien livré a été reçu ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de services.

Toutefois, de par la spécificité de leurs missions certains établissements publics nationaux à caractère administratif bénéficient d'un régime particulier où la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement.

En conséquence, ils sont autorisés à comptabiliser la TVA collectée au moment de la prise en charge dans les écritures du comptable du titre de recettes correspondant, émission qui doit intervenir dans le mois de l'établissement des mandats qui ouvrent le droit à déduction.

Cette dérogation ne s'applique effectivement qu'aux opérations suivies en ressources affectées (le schéma complet figure en annexe 4 du tome 1 de la présente instruction).

Dans ce cas, la TVA est 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.

Technique comptable :

Réception des fonds :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4687 Produits à recevoir, pour le montant HT
- Crédit 44587 TVA collectée sur facturation à établir, pour le montant de la TVA

Emission du titre de recettes :

- Débit 44587 TVA collectée sur facturation à établir
- Débit 4687 Produits à recevoir
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit compte d'immobilisations ou compte de produits intéressé

Explicatif sur le Compte 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisations de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

2.6. Les règles de facturation

Les activités non soumises à TVA, qu'elles soient hors champ ou exonérées, donnent lieu à des facturations qui ne font mention que d'un prix TTC.

Lorsque la TVA s'applique, les factures doivent impérativement mentionner le montant hors taxe, le taux et le montant de la TVA et enfin le montant TTC. Le bulletin officiel des impôts 3 CA n° 136 du 7 août 2003 commente les règles de facturation prévues à l'article 289 du code général des impôts (CGI).

3. SITUATION FISCALE DES CMA AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES SOCIETES

3.1. Aspects juridiques

Les CMA entrent notamment dans le champ d'application du 5. de l'article 206 du CGI :

« Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

Sont qualifiés de revenus patrimoniaux :

A. Les revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ;

B. Les revenus de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;

C. les revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut. »

Une déclaration n°2070 doit donc être souscrite pour la déclaration des revenus susvisés.

Le taux d'imposition à l'I/S est ramené à 24%, voire 10% pour certains revenus de capitaux mobiliers.

3.2. Technique comptable

COMPTE 444

Constatation de l'impôt :

- Débit 695 Impôt sur les sociétés
- Crédit 444 Impôt sur les sociétés

Règlement de l'impôt :

- Débit 444 Impôt sur les sociétés
- Crédit compte de disponibilités

4. BASE D'IMPOSITION A LA TAXE FONCIERE ET A LA VALEUR LOCATIVE DE LA TAXE D'HABITATION

Les taxes foncières et d'habitation sont fondées sur la valeur cadastrale actualisées et dues par le propriétaire ou par l'occupant.

4.1. Aspects juridiques

Les CMA sont assujetties à la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties ainsi qu'à la taxe d'habitation.

- **Taxe foncière sur les propriétés bâties** : Les établissements du réseau sont redevables de la TFPB à l'exception des immeubles qui sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productif de revenus. (Art.1382 1° CGI).
- **Taxe foncière sur les propriétés non bâties** : Les établissements du réseau sont redevables de la TFPNB à l'exception des propriétés qui sont affectées à un service public ou d'utilité générale et non productive de revenus (Art.1394 2° CGI).
- Sont notamment assujetties les propriétés des établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial et les immeubles incorporés gratuitement au domaine des établissements publics, en vertu d'une convention et ce, jusqu'à l'expiration de celle-ci (Art.1394 2° CGI).
- **Taxe d'habitation** : Les établissements du réseau sont redevables de la taxe d'habitation pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat et les collectivités publiques ainsi que les établissements publics autres que les établissements publics d'enseignement publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance (Art.1407 3° CGI).

Toutefois, la taxe d'habitation n'est pas due pour les locaux ouverts au public.

Le cas des locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis :

L'instruction de la Direction générale des impôts n°6D-1-05 N° 202 du 9 décembre 2005 intitulée « Taxe foncière sur les propriétés bâties. taxe d'habitation. détermination de la valeur locative des locaux d'habitation affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis » (C.G.I., art. 1388 quater et art. 1411 bis), dispose que :

« Les II et III de l'article 98 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, codifiés respectivement sous l'article 1388 quater du code général des impôts et sous l'article 1411 bis du même code, instituent une réduction de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la valeur locative servant d'assiette à la taxe d'habitation pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.

Cette réduction est proportionnelle à la durée pendant laquelle les locaux destinés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis sont restés vacants au cours de l'année précédant celle de l'imposition.

Les modalités d'application de ce texte sont précisées dans l'instruction n° 6 C-10-05. »

4.1.1. Condition tenant à la qualité de la personne occupant le logement

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des apprentis au sens de l'article L.117 bis du Code du travail.

4.1.2. Caractère exclusif de l'affectation

L'affectation des logements à l'hébergement des apprentis doit être exclusive. En conséquence les logements doivent donc rester vacants en dehors des périodes d'utilisation des apprentis.

Si en dehors de ces périodes d'utilisation, le logement est occupé par d'autres personnes que des apprentis, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et la valeur locative servant de base d'assiette à la taxe d'habitation restent fixées dans les conditions de droit commun.

Les conditions de l'affectation exclusive doivent être satisfaites au 1^{er} janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ainsi que toute l'année précédente.

4.1.3. Conditions tenant au logement

La CMA est tenue de remettre au locataire un logement décent ne laissant pas apparaître de risques manifestes pouvant porter atteinte à la sécurité physique ou à la santé et doté des éléments le rendant conforme à l'usage d'habitation. Ces conditions sont notamment fixées par le décret n°2002-120 du 30 janvier 2002.

4.1.4. Modalités d'application

Aux termes des articles 1388 quater et 1411 bis du CGI, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et la valeur locative servant d'assiette à la taxe d'habitation des locaux visés mis à disposition des apprentis sont calculées au prorata de la durée d'utilisation de ces locaux pour l'hébergement des apprentis.

➤ Calcul du prorata d'utilisation :

Nombre de jours d'utilisation pour l'hébergement des apprentis au titre de n-1/ nombre total de jours de l'année n-1

La base d'imposition à la taxe foncière et à la valeur locative servant de base de calcul à la taxe d'habitation du bâtiment considéré sera diminuée de ce prorata.

4.1.5. Obligations déclaratives

Celles-ci sont à adressées au service des impôts du lieu de situation des biens au plus tard le 31 décembre n-1.

4.2. Aspect comptable

Les comptes utilisés sont les suivants :

63512 - taxe foncière

63513 - autres impôts locaux

En contre partie du compte 4478 divers autres impôts et versements assimilés

3ème processus :

Les subventions

CHAPITRE 9

LES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de rappeler la définition des subventions d'exploitation et leurs modalités d'application ;
- de préciser les principes de comptabilisations selon les cas de figure rencontrés.

Les subventions d'exploitation sont celles dont bénéficie l'établissement pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.

Les subventions d'exploitation sont acquises à l'établissement lorsqu'elles ont fait l'objet d'une décision d'octroi de la part de l'Etat ou des collectivités publiques. Cette décision est matérialisée par une notification d'attribution d'aide ou d'une convention de financement signée des deux parties qui fixent l'objet, le montant et les conditions d'attribution et de versement.

Aucune subvention ne peut être comptabilisée sans décision d'octroi signée de l'organisme financeur.

Les subventions d'exploitation sont à comptabiliser dès qu'elles sont octroyées et non, seulement lors de leur encaissement.

Les subventions d'exploitation sont en grande majorité accordées pour un montant maximum qui peut être minoré en fonction de conditions précisées dans la convention (montant et nature des dépenses subventionnées, indicateurs quantitatifs, ...).

L'établissement bénéficiaire de la subvention établit en principe un compte rendu ou un bilan financier de l'opération qui permet de déterminer le montant définitif de la subvention. L'organisme public financeur après étude, émet une notification précisant le montant définitif de la subvention alloué.

Les principes suivants de comptabilisation sont préconisés :

La période couverte par la subvention est égale à l'exercice comptable ou comprise dans l'exercice comptable

- 1) - Comptabilisation du montant définitif de la subvention à la date de la notification lorsqu'elle arrive en cours d'exercice.
- 2) - Comptabilisation du montant définitif de la subvention à la fin de l'exercice lorsque la notification est postérieure à la date d'arrêté des comptes.
- 3) - Comptabilisation à la fin de l'exercice du montant de la subvention, évalué au plus juste en fonction des critères figurant dans la convention de financement, lorsque le montant définitif de la subvention n'est pas notifié à la date d'arrêté des comptes.
Dans ce cas, si le montant définitif notifié est différent du montant évalué, il conviendra d'enregistrer une régularisation à la date de la notification dans les produits d'exploitation. Un enregistrement en « Charges sur exercice antérieur » ou en « Produits sur exercice antérieur » est également possible.

La période couverte par la subvention concerne plusieurs exercices comptables

- 1) - Si le montant définitif est connu à la date d'arrêté des comptes du premier exercice, enregistrement du montant total de la subvention et enregistrement en « Produits constatés d'avance » de la partie relative à ou aux exercices suivants. Extourne sur les exercices suivants.

2) - Comptabilisation à chaque fin d'exercice concerné de la part de subvention évaluée au plus juste en fonction des critères figurant dans la convention de financement.

3) - Régularisation si le montant définitif notifié est différent du montant évalué, soit en « Charges sur exercice antérieur » soit en « Produits sur exercice antérieur », à la date de la notification.

Les organismes publics financeurs peuvent effectuer des contrôles sur l'utilisation et la détermination du montant des subventions après notification du montant définitif et paiement intégral de ce dernier.

Ces contrôles peuvent donner lieu à des demandes de remboursement de tout ou partie des subventions accordées.

Ces remboursements seront enregistrés en 672 : « Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs ».

Pour l'enregistrement en comptabilité se reporter aux commentaires des comptes 44 et 74.

Voir aussi le chapitre 14 de la partie 3 : la comptabilisation des fonds dédiés.

CHAPITRE 10

les subventions d'investissement

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- De rappeler la définition des subventions d'investissement et leurs modalités d'application ;
- De préciser les principes de comptabilisations selon les cas de figure rencontrés.

2. DEFINITION

Les subventions d'investissement sont les subventions dont bénéficie l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou de financer des activités à long terme.

Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés (PCG art.321-7).

Elles peuvent être attribuées par l'Etat, les Régions, les Départements, les Communes, les groupements de communes, les organismes internationaux ou autres.

Les subventions allouées au titre de la TFCM par les chambres de niveau régional aux Chambres de Métiers et de l'artisanat Départementales sont comptabilisées au compte 131 lorsqu'elles sont destinées à financer des investissements.

3. COMPTABILISATION

La subvention peut être enregistrée dans les capitaux propres au compte 13 (PCG, art.441/13) aux subdivisions :

- 131 « Subventions d'équipement », si elle est destinée à acquérir ou produire des valeurs immobilisées,
- ou 138 « Autres subventions d'investissement » si elle est destinée à financer des activités à long terme.

La date d'enregistrement de la subvention diffère selon les cas :

- Absence de condition à l'attribution de la subvention : lorsqu'elle est accordée sans condition, la subvention est comptabilisée à la date de son octroi, qui dépend de la procédure prévue pour accorder la subvention et de l'organe compétent pour son attribution.
- Condition résolutoire : si elle est accordée sous réserve de remplir dans x années certaines conditions techniques, à défaut de quoi il appartiendrait à l'établissement de reverser les sommes reçues, il y a condition résolutoire. Dans ce cas, la subvention est acquise (et constatée en produits) dès la signature de l'accord (et non seulement lors de son encaissement).
- Condition suspensive : si elle n'est accordée que lorsque l'établissement aura satisfait à certaines conditions techniques (par exemple, la justification de dépenses de recherche), il y a condition suspensive. Dans ce cas, la subvention ne pourra être enregistrée tant que ces conditions n'auront pas été réalisées. Les avances reçues au titre de la subvention future sont à inscrire au compte 441-Avances sur subvention.

4. Rapport de la subvention au résultat

4.1. Subventions d'immobilisations amortissables

Les subventions sont rapportées aux résultats au même rythme que les amortissements de l'immobilisation. Le point de départ de l'amortissement de la subvention est concomitant avec celui du bien financé.

4.2. Subventions d'immobilisations non amortissables

Elles sont rapportées par fractions égales, aux résultats des années pendant lesquelles cette immobilisation est inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention. A défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, pour une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Dans le cas d'une subvention partielle, la reprise correspond à un montant égal à la dotation aux amortissements affectée du rapport : Subventions/Immobilisations ; afin de tenir compte du caractère partiel.

Principe de comptabilisation de l'échelonnement de la subvention.

Achat d'un matériel pour 600 € amortissable sur 3 ans, subventionné à 50 %.

	131- Subvention brute	139- Subvention reprise	215- Matériel brut	281- Matériel amort	512- Banque	6811- Dotation exploitation	777- Subvention reprise
Exercice 1 :							
Achat matériel			600		600		
Subvention reçue	300				300		
Amortis. Matériel				200		200	
Reprise subvention		100					100
Exercice 2 :							
Amortis. Matériel				200		200	
Reprise subvention		100					100
Exercice 3 :							
Amortis. Matériel				200		200	
Reprise subvention		100					100
Annulation subvention	300	300					
	<u>300</u> <u>300</u>	<u>300</u> <u>300</u>					
	Soldé						

4.3. Subventions finançant des immobilisations décomposées.

Dans cette situation, la subvention doit, en principe, être rapportée au résultat imposable en même temps et au même rythme que la structure et que les différents composants de l'immobilisation concernée. Néanmoins, l'imposition de la subvention doit être répartie sur la durée moyenne pondérée d'amortissement fiscal de chacun des composants et de la structure compte tenu de la valeur de chaque composant et de la structure dans la valeur totale de l'immobilisation.

Le remplacement d'un composant n'entraîne pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée à ce composant.

(en K€)	Valeur	Proportion de la valeur totale	Durée d'amortissement résiduelle	Durée pondérée
Composant 1	250	25%	8 ans	8x25%=2
Composant 2	100	10%	5 ans	5x10%=0,5
Composant 3	50	5%	10 ans	10x5%=0,5
Structure	600	60%	20 ans	20x60%=12
Ensemble de l'immobilisation	1 000	100%	Durée d'usage : 20 ans	Soit 15 ans

5. CONSEQUENCE L'AMORTISSEMENT COMPLET D'UNE IMMOBILISATION

Lorsque l'immobilisation est totalement amortie, les comptes 131 et 139 sont identiques. Il convient de débiter le compte 131 et créditer le compte 139 pour apurer les comptes de bilan.

6. CONSEQUENCE DE LA SORTIE D'UNE IMMOBILISATION

Lorsque l'immobilisation sort du patrimoine de l'entreprise avant que la subvention ait été complètement « amortie », la subvention subsistant dans le compte 131 (ou 138) et 139 doit être annulée par transfert au compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » et non portée en réduction de la valeur comptable de l'immobilisation.

7. PROVISION POUR RISQUES

Dans l'hypothèse où une subvention a été accordée sous conditions, le non-respect de ses engagements par l'entreprise devra donner lieu à l'enregistrement d'une provision destinée à constater le risque de reversement de la subvention.

8. SUBVENTION NON VERSEE

Du fait du non versement, la créance comptabilisée lors de l'octroi de la subvention devient une créance irrécouvrable à inscrire en perte.

En contrepartie, la subvention comptabilisée en capitaux propres est à annuler : le compte 13 « subvention » est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

4ème processus :

Les opérations particulières

CHAPITRE 11

LES COMPTES DE LIAISON – LIAISON CFA/ORGANISME GESTIONNAIRE

PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectif de préciser l'utilisation des comptes de liaison pour les comptabilités distinctes

1. Définition

Le compte de liaison est un compte de bilan ouvert au nom de l'établissement « 18 – COMPTES DE LIAISON ». Il assure la liaison entre les entités ou services d'un même établissement ayant des comptabilités distinctes, comme par exemple la comptabilité d'un CFA et d'une CMA avec pour établissement principal la CMA (organisme gestionnaire du CFA).

2. Le fonctionnement

Toutes les opérations réalisées entre les entités ou services sont enregistrées **de manière symétrique**, dans la **même période** comptable et sur la base des **mêmes pièces justificatives** et comme s'il s'agissait d'un tiers. L'original de la pièce est remis d'une part à l'entité ou service qui reçoit et le double est conservé d'autre part par l'entité ou service qui émet. Il en résulte que les soldes des comptes de liaison sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans les comptabilités de chaque entité ou service.

En pratique, il est conseillé de pointer et justifier tous les mois entre entités ou services le solde des comptes de liaison. A la clôture des comptes de l'établissement principal et lors de la consolidation des comptes d'une CMA et d'un CFA, les comptes de liaison se soldent entre eux, **ils se neutralisent et disparaissent au bilan consolidé final**.

Selon la nature des opérations réalisées, il est recommandé d'utiliser deux sous-comptes de liaison à savoir :

Compte 181 - Compte de liaison des établissements

Doivent être enregistrées dans ce compte les écritures impactant les comptes d'immobilisations, de charges et produits. En pratique, cette méthode qui bien qu'elle fausse les flux de gestion dans les comptes de résultat des deux établissements, permet simplement par exemple de répartir une facture d'immobilisation, une charge ou un produit entre une CMA et un CFA. Ces « refacturations » doivent impérativement être neutres au niveau du résultat consolidé et chiffrées au coût de revient ou prix coûtant.

Exemple : une facture de produits d'entretien est reçue par la CMA et une partie des produits est destinée au CFA

- Dans la comptabilité de la CMA :

- Débit du compte n° 181 «Compte de liaison des établissements»
- Crédit du compte n° 6063 « Fournitures d'entretien et de petit équipement » pour la part revenant au CFA.

- Dans la comptabilité du CFA :

- Débit du compte n° 6063 «Fournitures d'entretien et de petit équipement »
- Crédit du compte n° 181 « Comptes de liaison des établissements»

S'il y a lieu de récupérer la TVA, il conviendra de créditer le compte de TVA déductible côté CMA et de le débiter côté CFA

Compte 185 - Opérations de trésorerie inter-services

Doivent être enregistrées dans ce compte toutes les écritures impactant les comptes de trésorerie de la classe 5.

Exemple : un virement bancaire est reçu sur le compte bancaire de l'établissement CMA mais il est destiné au CFA

- Dans la comptabilité de la CMA :
 - Crédit du compte n° 512 « Banques »
 - Débit du compte n° 185 « Opérations de trésorerie inter-services»

- Dans la comptabilité du CFA :
 - Crédit du compte n°185 « Opérations de trésorerie inter-services »
 - Débit du compte n° 512 « Banques »

CHAPITRE 12

LES COMPTES D'AMORTISSEMENTS ET LE PASSAGE DES AMORTISSEMENTS POUR ORDRE AUX AMORTISSEMENTS NORMAUX

1. INTRODUCTION ET PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction permet de rapprocher le référentiel comptable des CMA des normes comptables définies par la loi organique des lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 et applicables au 1^{er} janvier 2006. La LOLF impose désormais aux comptes de l'Etat de respecter les principes comptables classiques : êtres réguliers et sincères, donner une image fidèle du **patrimoine** de la situation financière de l'établissement.

Les **normes internationales d'information financière**, plus connues sous leur nom anglais de *International Financial Reporting Standards* ou **IFRS** sont des [normes comptables](#) applicables depuis le 1^{er} janvier 2005 qui consistent pour l'essentiel à faire coïncider au niveau comptable ce qui est constaté au niveau économique, pour les immobilisations des immeubles notamment.

L'application de ces nouvelles règles entraînera des modifications substantielles du résultat des CMA.

2. TEXTES DE REFERENCE

Instruction codificatrice N°02-038-M91- de la direction générale de la comptabilité publique « réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif »

Instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 de la direction générale de la comptabilité publique: « passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs ».

Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

Circulaire DECAS du 10 décembre 1991 relative aux amortissements en CMA.

3. DEFINITION DES ACTIFS AMORTISSABLES

Entrent dans le champ d'application de l'amortissement, les immobilisations corporelles et les immobilisations incorporelles.

Tous les actifs immobilisés ne sont pas amortissables.

Un actif amortissable est un actif dont *l'utilisation est déterminable*.

L'utilisation d'un actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif. Elle est *déterminable* lorsque l'usage de l'actif est limité dans le temps notamment du fait d'une usure physique, de l'obsolescence, et, ou d'une protection juridique. Si plusieurs de ces critères s'appliquent c'est la durée d'utilisation la plus courte qui sera retenue.

La durée d'utilisation probable d'un actif peut donc être plus courte que sa durée de vie économique.

En pratique, les actifs corporels (constructions, installations techniques, matériels et outillages, matériel de transport de bureau, informatique...) sont amortissables à l'exception des terrains (sauf carrières).

Les actifs incorporels, dont la durée de consommation est déterminable (ex brevets ou licences bénéficiant d'une protection juridique) sont amortissables, d'autres peuvent ne pas avoir de durée de consommation déterminable (ex marques entretenues), ils ne sont pas amortissables.

4. LES AMORTISSEMENTS

4.1. Définition

L'amortissement d'un actif est la constatation comptable de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif et consiste dans l'étalement de la valeur des biens amortissables sur leur durée d'utilisation ; cet étalement prend le nom de plan d'amortissement.

4.2. Objectifs

- Constater de manière comptable, sur plusieurs exercices, la diminution de valeur des éléments : la sincérité du bilan et du compte de résultat ainsi que le calcul des prix de revient exigent que cette perte de valeur irréversible soit constatée ;
- Préparer le renouvellement des biens acquis et en assurer l'entretien : l'amortissement donne des moyens de renouvellement (sauf s'il est pratiqué en l'absence d'excédent), il constitue une charge calculée ne comportant pas de contrepartie financière (diminution de trésorerie) mais il n'oblige pas à renouveler les biens amortis.

4.3. Caractère obligatoire de la comptabilisation

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, la comptabilisation d'amortissements revêt un caractère obligatoire. L'absence d'amortissements constitue un des éléments constitutifs du délit de présentation de comptes annuels.

4.4. Les différents types d'amortissements et leurs principes de comptabilisation

L'amortissement « classique » ou réel budgétaire consiste à faire coïncider, sur le plan comptable, ce qui est constaté sur le plan économique. L'intérêt de cette technique est d'obtenir une plus grande sincérité du compte de résultat et des coûts.

Au bilan, les amortissements doivent être présentés en déduction des valeurs d'origine de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Le compte de résultat comporte à son débit la charge correspondant à la dépréciation des éléments d'actif. Cela entraîne un amoindrissement des résultats de la chambre durant la période d'amortissement, pour la part d'investissement non subventionnée.

L'amortissement budgétaire consiste à débiter un compte 68 subdivisé du budget de fonctionnement et à créditer un compte 28 subdivisé (amortissements des immobilisations) du bilan, du montant d'amortissement annuel prévu par le plan d'amortissement.

Les subventions d'investissements sont reprises sur la même durée et le même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

Lorsque l'immobilisation considérée sortira du bilan après amortissement budgétaire, la charge exceptionnelle inscrite au compte 675 (valeur net comptable des actifs cédés) aura diminué, alors qu'elle resterait égale à la valeur brute de l'immobilisation en cas d'amortissement pour ordre, générant alors une plus-value moins importante.

5. LE PLAN D'AMORTISSEMENT

5.1. Principes

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable.

Le plan d'amortissement est propre à chaque actif amortissable tel qu'il est arrêté par la direction de l'établissement. En conséquence, la durée d'utilisation d'un bien peut être plus courte que sa durée économique.

Un plan unique est retenu lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable. En revanche si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément. Un plan d'amortissement propre est retenu pour chacun de ces éléments. De même si des remplacements sont prévisibles dès l'origine. Lorsqu'une durée d'utilisation a été choisie, elle doit en principe être identique pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires.

Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont fixés en fonction de la durée d'utilisation probable de l'actif, dans les limites prévues de façon générale ci-après.

Nature des immobilisations	Durée minimale	durée maximale
Immeubles d'habitation ou commerciaux	25 ans	50 ans
Immeubles industriels	20 ans	
Constructions légères	20 ans	40 ans
Mobilier de bureau	10 ans	
Mobilier pédagogique	5 ans	8 ans
Matériel pédagogique	5 ans	10 ans
Matériel scientifique	5 ans	10 ans
Matériel industriel	5 ans	10 ans
Voitures particulières ou autres matériels de transport	5 ans	10 ans
Logiciels informatiques	1 an	3 ans
Matériel informatique et bureautique	3 ans	5 ans

Le mode linéaire est appliqué à défaut de mode mieux adapté pour traduire le rythme de consommation des avantages économiques attachés au bien.

Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

5.2. Point de départ de l'amortissement

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

La première annuité d'amortissement doit être calculée compte tenu de la période, appréciée en nombre de jours, à compter de la date de mise en service du bien jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

5.3. Révision du plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est déterminé à l'origine lors de l'entrée de l'immobilisation dans l'entreprise. Ultérieurement, l'estimation de l'utilisation faite à l'origine peut ne plus paraître appropriée. Le plan d'amortissement devra être modifié en cours d'utilisation.

Deux situations différentes, mais qui peuvent se cumuler, sont à l'origine du changement de plan d'amortissement :

- La modification significative de l'utilisation prévue (changements dans les conditions d'exploitation du bien par l'augmentation ou la diminution de la durée d'utilisation, capacité de production modifiée...)
- La modification de la base amortissable (dépenses ultérieures qui améliorent l'état ou le niveau de performance de l'actif, renouvellement d'un composant identifié comme tel et dont le coût de renouvellement est différent de sa valeur d'origine). Toute modification significative dans l'utilisation prévue du bien entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

6. PASSAGE DE L'AMORTISSEMENT POUR ORDRE A L'AMORTISSEMENT CLASSIQUE

Les chambres font notamment appel en matière d'amortissement des constructions à la technique de l'amortissement pour ordre. Cette technique résulte de l'application d'une circulaire DECAS du 10 décembre 1991.

Cette technique consiste à mouvementer uniquement des comptes de bilan par le débit du compte 1069-dépréciation de l'actif et par le crédit d'un compte 28-bis subdivisé, sans amoindrissement du compte de résultat.

Les subventions d'investissement portant sur les biens amortis pour ordre ne sont pas reprises en compte de résultat et restent inscrites en compte 13 jusqu'à la sortie du bien au bilan.

Le passage de l'amortissement pour ordre à l'amortissement classique constitue **un changement de méthodes comptables**.

Toutes les nouvelles constructions, **mises en service à compter de la date de publication du référentiel comptable**, sont amorties budgétairement.

Les constructions pour lesquelles un plan d'amortissement est déjà en cours, à la date de publication du référentiel comptable continuent d'être amorties pour ordre pendant une durée de 10 ans.

A l'issue de cette période, sur une durée de 5 à 10 ans, il conviendra de régulariser le reliquat d'amortissement pour ordre en amortissement budgétaire.

7. AMORTISSEMENT D UN ACTIF PAR COMPOSANTS

Dans cette instruction destinée au réseau des Chambres de Métiers de l'Artisanat, l'approche des amortissements d'un actif par composant concerne uniquement les bâtiments. En revanche, pour les autres actifs, il a été choisi de ne pas appliquer l'amortissement par composants (procédure lourde) dans la mesure où l'impact sur les résultats et sur les modalités de gestion comptable n'est pas significatif.

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'un actif ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Dans le cas contraire, l'immobilisation reste un bien non décomposable.

En conséquence :

- les différents composants significatifs de l'actif doivent être identifiés dès l'acquisition de l'actif, le prix d'acquisition faisant l'objet d'une répartition du coût d'acquisition entre l'actif principal et les différents composants.
- chaque composant doit être comptabilisé de manière séparée à l'actif et amorti sur sa propre durée d'utilisation ;
- les coûts de remplacement d'un composant doivent être comptabilisés à l'actif et la valeur nette comptable du composant remplacé sortie de l'actif ;
- à défaut d'identification à l'origine, les différents composants significatifs de l'actif doivent être comptabilisés de manière séparée dès qu'ils sont identifiés ou lorsque la dépense de renouvellement ou de remplacement survient.

7.1 Méthodologie de détermination des composants

Il convient d'identifier les éléments principaux d'immobilisations corporelles :

- devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers ;
- ayant des durées d'utilisation différentes ou procurant des avantages économiques à l'entreprise selon un rythme différent.

7.2 Modalités pratiques de mise en œuvre

7.2.1 Ventilation faite à l'origine

C'est lors de l'entrée de l'immobilisation dans l'entreprise qu'il y a lieu de déterminer s'il convient ou non de faire apparaître un ou plusieurs composants justifiant l'application d'une durée ou d'un rythme d'amortissement différents de ceux de l'ensemble de l'immobilisation. Cette procédure n'est pas limitée aux biens acquis neufs. Elle est également applicable à ceux acquis d'occasion (cas le plus fréquent pour les bâtiments).

Les éléments qui, alors qu'ils étaient identifiables, ne seraient pas comptabilisés sous forme de composants à l'origine lors de l'acquisition ou de la première application de ces règles seront obligatoirement comptabilisés en charges lors de leur renouvellement sauf si les conditions de comptabilisation d'un nouveau composant sont remplies.

7.2.2. Renouvellement du composant

Les coûts de renouvellement du composant sont enregistrés à l'actif et amortis en fonction de son utilisation. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

Exemple :

Soit une immobilisation de 200 acquise début 2010 et amortie linéairement sur 10 ans dans laquelle est identifié un composant A pour 40 dont la durée d'utilité prévue est de 5 ans.

Ce composant est comptabilisé séparément et amorti sur 5 ans.

Fin 2013, soit 4 ans après l'acquisition, le composant A est remplacé pour un coût de 60.

Plan d'amortissement après renouvellement du composant				
Année	Base amortissable		Amortissement	
	Structure	Composant A	Structure	Composant A
2010	160	40	16	8
2011	160	40	16	8
2012	160	40	16	8
2013	160	40	16	8 (1)
2014	160	60	16	10
2015	160	60	16	10
2016	160	60	16	10
2017	160	60	16	10
2018	160	60	16	10
2019	160	60	16	10
			160	92

La durée d'utilisation prévue pour ce composant A est de 6 ans.

(1) La valeur nette comptable du composant A, soit 8, est enregistrée au compte de résultat

7.3 Durée d'amortissement pour les composants d'un bâtiment

Dénomination des composants	Durée des amortissements (+ ou - 20%)
Structure et ouvrages assimilés	50 ans
Toitures	25 ans
Etanchéité	15 ans
Menuiseries extérieures : portes et fenêtres	25 ans
Ravalement	15 ans

Ascenseurs	15 ans
Embellissement et amélioration : peinture, papier peint, plâtre	15 ans
Electricité et chauffage électrique	25 ans
Plomberie / sanitaire	25 ans

8. INFORMATION A DONNER DANS L'ANNEXE

8.1. Présentation de l'amortissement

L'annexe doit comporter les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives :

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissements utilisés ;
- les modes d'amortissements utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il y ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs ;
- en cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

8.2. Informations sur les changements de méthodes comptables

Les changements de méthode d'amortissement, notamment en cas de passage de l'amortissement pour ordre à l'amortissement classique, doivent être mentionnés et justifiés. L'impact du changement de méthode doit également être chiffré, notamment au niveau des comptes de capitaux propres.

CHAPITRE 13

LES DEPRECIATIONS ET PROVISIONS

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de définir et rappeler les règles qui régissent les provisions ;
- d'examiner les types de provision existante et leur comptabilisation

2. DEFINITION

Une dépréciation est la constatation comptable d'une diminution de valeur d'un élément d'actif.

Une provision est la constatation d'une augmentation du passif externe (provision pour risques et charges)

Obligation en matière de provisions

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux provisions nécessaires pour que les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'établissement.

Une dépréciation doit être constituée **dès qu'une moins-value est constatée ou est probable sur un élément d'actif** qui reste dans le patrimoine. La dépréciation doit être certaine quant à sa nature, c'est-à-dire nettement précisée et l'élément d'actif déprécié doit être individualisé. Elle doit constater une baisse non définitive, les dépréciations définitives se traduisant par des charges.

Une provision pour risque et charges doit être constatée s'il existe à la clôture de l'exercice une obligation de l'établissement et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

Reprise obligatoire par le résultat des provisions devenues sans objet

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

Concernant les provisions pour risques et charges, la reprise est constatée :

- quand l'établissement n'a plus d'obligation
- ou quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

Dépréciation des actifs autres que des immobilisations

A la clôture, la valeur nette comptable des éléments d'actif est comparée à leur valeur vénale.

L'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles est constaté par une dépréciation.

Ces dépréciations résultent habituellement de moins-values constatées sur les éléments d'actif non amortissables.

Classement comptable

Comptes 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations

Comptes 39 Provisions pour dépréciation des stocks

Comptes 49 Provisions pour dépréciation des tiers

Comptes 59 Provisions pour dépréciation des comptes financiers

Comptes de contrepartie : Dotations aux amortissements et aux provisions (68) et reprises sur amortissements et provisions (78)

Selon leur caractère, elles constituent :

- des charges et des produits d'exploitation (681 et 781)
- des charges et des produits financiers (686 et 786)
- des charges et des produits exceptionnels (687 et 787)

1. Provisions pour dépréciation des immobilisations (comptes 29)

Les dépréciations des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, à la différence des

amortissements. Une immobilisation est à déprécier si l'on constate que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

2. Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours (comptes 39)
Il s'agit de la constatation, à la date d'inventaire, de la perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stock.
La valeur d'inventaire à prendre en compte pour calculer la dépréciation, correspond à la valeur actuelle. Celle-ci s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement.
3. Provisions pour dépréciation des comptes de tiers (comptes 49)
Lors de l'inventaire, il est nécessaire de distinguer les créances irrécouvrables et les créances douteuses des autres créances et d'apprécier le risque de non-recouvrement en particulier au regard de la date d'antériorité.
La provision doit être limitée au montant de la perte hors taxes.
4. Provisions pour dépréciation des comptes financiers (comptes 59)
La comparaison entre le montant comptabilisé à l'entrée dans le patrimoine et la valeur d'inventaire peut faire apparaître des plus ou moins-values. Cette comparaison est effectuée élément par élément, c'est-à-dire par catégorie de titres de même nature.
Seules les moins-values affectant le résultat de l'exercice doivent être comptabilisées sous forme d'une dépréciation. Les plus-values constatées entre la valeur d'inventaire d'un bien et sa valeur d'entrée ne sont pas comptabilisées.

Détermination du montant des dépréciations des actifs autres que les immobilisations

Les dépréciations sont notamment déterminées selon les cas :

- par rapport à un référentiel qui est la valeur actuelle des biens concernés
- en faisant référence à des usages en matière comptable

Provisions

Il doit être tenu compte des risques et des pertes intervenus au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture et celle de l'établissement des comptes. Les risques et charges nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables entraînent la constitution de provisions.

Elles sont portées au crédit du compte 15 « provisions pour risques et charges ».

Détermination du montant des provisions

Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

1. Provisions pour litiges
Cette provision est destinée à couvrir les risques pécuniaires encourus par l'établissement à propos des litiges dans lesquels il est impliqué.
2. Provision pour amendes et pénalités
Elle concerne les amendes relatives à des condamnations pénales, des pénalités fiscales et sociales, des amendes pour paiement tardif des factures.
3. Provision pour indemnité de licenciement
L'établissement doit comptabiliser des indemnités de rupture de travail au passif et en charges si, et seulement si, il s'est manifestement engagé à mettre fin au contrat de travail d'un ou plusieurs membres de son personnel avant l'âge normal de leur départ à la retraite
La provision doit comprendre les indemnités statutaires à verser au salarié ainsi que les autres charges qui sont sans contrepartie pour l'établissement.
4. Provision pour indemnité de départ à la retraite
Le montant de l'engagement lié à l'indemnité de départ à la retraite ne fera pas l'objet d'une provision. Cet engagement figurera en annexe et sera calculé par le logiciel national suivant les dispositions statutaires, l'âge de départ en retraite et l'espérance de vie.

5. Provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices
- Provisions pour gros entretien ou grandes réparations.
Il n'est pas possible de passer de provisions pour les dépenses de remplacement qui doivent faire l'objet d'une comptabilisation par composants.
Exemple : toitures, ascenseurs d'immeubles
 - Dépenses de gros entretien et grandes révisions : Composants dits de 2nde catégorie.

Liste **indicative** des biens éligibles et pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien

- travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes,
- travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales,
- travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage, (hors ravalement avec amélioration*),
- travaux de réparation des menuiseries,
- travaux de peinture des parties communes et menuiseries,
- travaux de remplacement des équipements intérieurs chez les locataires (hors opérations lourdes de remplacement de la plomberie et des sanitaires),
- travaux d'entretien des aménagements extérieurs,
- travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité...
- curage des égouts,
- travaux d'élagage.

Conditions :

Les dépenses de gros entretien ou de grandes réparations ne doivent apporter qu'un entretien destiné à maintenir le bien en état d'utilisation sans prolonger la durée de vie de l'immobilisation.

Les dépenses doivent faire l'objet d'un programme pluriannuel de gros entretiens ou de grandes révisions.

Ces dépenses doivent être évaluées avec précision et non plus forfaitairement.

Exemple : Charpente d'une construction

Solution 1 : Dépense de 1ere catégorie : enregistrement de la charpente comme composant

Enregistrement par composant de ce bien et détermination d'une durée d'amortissement de 10 ans (alors que la structure est prévue sur une durée de 20 ans par exemple).

Si des travaux d'entretien importants sont réalisés au bout de 5 ans, aucune provision ne peut être enregistrée en raison de l'option prise lors de l'enregistrement par composant lors de l'acquisition du bien.

Dans l'hypothèse où ces travaux allongent la durée de vie du bien : sortie de la charpente au bout de 5 ans, constatation de la charge par le biais de la VNC et enregistrement des travaux en composant.

Dans l'hypothèse inverse : les travaux sont constatés en charge d'exploitation.

Solution 2 : traitement en dépense de 2^{ème} catégorie ; enregistrement de la charpente comme intégrée dans la structure.

Pas de décomposition du bien lors de l'acquisition : la durée d'amortissement fixée est celle de la structure : 20 ans.

Si des travaux d'entretien importants sont programmés et réalisés au bout de 5 ans, une provision peut être enregistrée sur la base de la programmation.

Constatation de la charge en dépenses d'exploitation et reprise des provisions antérieures.

En pratique : cette solution est utilisée pour les immobilisations soumises à des révisions légales ou programmées du fait des préconisations du constructeur, et quasiment connues dès l'acquisition de l'immobilisation.

CHAPITRE 14

LA COMPTABILISATION DES FONDS DEDIES

1. DEFINITION

Les fonds dédiés correspondent aux rubriques du passif qui enregistrent, à la clôture de l'exercice, la partie des ressources, affectée par des tiers financeurs à des projets définis, qui n'a pas pu encore être utilisée conformément à l'engagement pris à leur égard.

Le mécanisme des fonds dédiés est applicable dès lors qu'ils sont affectés par un tiers financeur à un projet particulier et défini.

Champs d'application :

Sont visées par le mécanisme des fonds dédiés, dès qu'elles sont affectées par le tiers financeur à un projet particulier et défini les subventions de fonctionnement.

Par ailleurs, il découle de la définition des fonds dédiés :

- d'une part, que les financements non affectés par les tiers financeurs ou donateurs à un projet déterminé (ex. : une subvention générale de fonctionnement destinée à couvrir tout ou partie des frais de structure) ne sont pas concernés par cette pratique,
- d'autre part, que les fonds dédiés ne peuvent pas enregistrer des fonds qui auraient été affectés par l'établissement lui-même à des projets alors que le tiers financeur concerné n'a pas manifesté sa volonté expresse.

Nomenclature de comptes

Les comptes utilisés pour les fonds dédiés sont les suivants :

194 – Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement

6894 – Engagement à réaliser sur subventions attribuées

7894 – Report des subventions non utilisées des exercices antérieurs

Technique comptable :

Comptabilisation des fonds dédiés :

A la clôture de l'exercice, l'établissement a pris l'engagement de consommer une subvention de fonctionnement perçue pour la réalisation d'une action spécifique. Or, en raison d'un événement imprévisible, ces sommes n'ont pu être dépensées. L'engagement d'emploi restant (total ou partiel) pris à l'égard du financeur doit être inscrit à un compte de fonds dédiés.

- *Débit du 6894 : Engagement à réaliser sur subventions attribuées*
- *Crédit du 194 : Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement*

A l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est extournée de la manière suivante :

- *Débit du 194 – Fonds dédiés sur subventions de fonctionnement*
- *Crédit du 7894 – Report des subventions non utilisées des exercices antérieurs*

2. ANNEXE

En ce qui concerne l'annexe, les informations qui doivent y figurer portent sur les éléments suivants :

- sommes inscrites à l'ouverture et à la clôture de l'exercice en « Fonds dédiés »,
- fonds dédiés inscrits au bilan à la clôture de l'exercice précédent et utilisés au cours de l'exercice,

- dépenses restant à engager financées par des ressources affectées et inscrites au cours de l'exercice en « Engagements à réaliser »,
- fonds dédiés correspondant à des projets pour lesquels aucune dépense significative n'a été enregistrée au cours des deux derniers exercices.

Elles peuvent être synthétisées sous la forme d'un tableau récapitulatif.

CHAPITRE 15

LES RELATIONS DES CHAMBRES AVEC DES ORGANISMES TIERS

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs de préciser :

- les concours des chambres aux organisations professionnelles (articles 23, 23-1 et 23-2 du code de l'artisanat) ;
- les principes de neutralité relatifs à la présence d'organismes tiers dans les locaux des chambres ;
- les principes de prudence relatifs à la participation des chambres dans des associations.

Les rapports des organismes de contrôle (CGEFI, chambres régionales des comptes) comprennent en effet le plus souvent une partie portant sur le respect des règles et principes suivants.

2. CONCOURS AUX ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES

Subventions aux organisations professionnelles

En leur qualité d'établissements publics, les chambres doivent préserver les principes de neutralité et d'égalité de traitement ; elles ne peuvent donc pas privilégier une organisation par rapport à une autre.

Compte tenu de ces principes et des charges financières qui en résultent pour les chambres de métiers, il appartient à l'assemblée générale de ces établissements de décider du montant de leur concours aux organisations. Les subventions octroyées éventuellement sont inscrites au compte 65728 « subventions aux autres organismes ».

Au préalable, il est souhaitable que l'assemblée générale définisse des critères objectifs, appliqués également à chaque organisation.

Ces subventions doivent, en tout état de cause, être fixées à un niveau compatible avec les ressources de l'établissement pour ne pas obérer le financement des actions propres de la chambre. Les engagements de la chambre devraient donner lieu à des échanges écrits et être clairement subordonnés aux décisions budgétaires de la chambre. En outre, des obligations d'information sur l'emploi des subventions (nature, efficacité...) devraient être prévues.

Il convient d'être particulièrement vigilant sur l'attribution de subventions qui présenteraient un caractère récurrent : en effet, de telles dépenses peuvent influencer de façon significative sur l'équilibre financier de la chambre, et la responsabilité de celle-ci peut aussi être engagée dans l'hypothèse de soutiens excessifs ou indus.

Mise à disposition gratuite de locaux aux organisations professionnelles

En cas de mise à disposition gratuite d'une partie de leurs locaux à des organisations professionnelles, les chambres doivent prendre certaines précautions pour préserver leur neutralité ainsi que leurs intérêts patrimoniaux.

Dans tous les cas, une convention d'occupation des locaux à titre précaire devrait être passée entre la chambre, sur décision de son assemblée générale ou de son bureau, ratifiée ultérieurement par l'assemblée générale et l'organisation bénéficiaire et être portée à la connaissance de l'autorité de tutelle. Cette convention devrait détailler l'utilisation des services communs attachés aux locaux tels que gardiennage, nettoyage, chauffage, téléphone, télécopie et les contreparties financières éventuellement afférentes, ainsi que les règles en matière de travaux (autorisations, partages de responsabilités).

Une annexe budgétaire devrait faire état de ces concours aux organisations professionnelles et en décrire les principales caractéristiques (voir chapitre 16 du présent référentiel comptable).

3. PRESENCE D'ORGANISMES TIERS DANS LES LOCAUX DES CHAMBRES

Signalétique

Aucune confusion ne doit s'installer entre les chambres et les organismes qui y sont domiciliés ou qui en partagent les locaux : ces derniers ne peuvent pas utiliser un papier à en-tête de la chambre ; l'accueil, le secrétariat et, si possible, la ligne téléphonique et la télécopie doivent être distincts. La chambre doit veiller à mettre en place une signalétique permettant de la distinguer sans ambiguïté de tout autre organisme. Ces recommandations devront être appliquées avec une rigueur particulière lorsque ces organismes exercent une activité privée à caractère lucratif.

Droits d'occupation

Dans l'hypothèse de mise à disposition gratuite de locaux à des tiers autres que les organisations professionnelles, les recommandations ci-dessus demeurent valables. En outre, il convient de veiller à ce que ces mises à disposition gratuites soient effectuées dans le respect des missions et des intérêts matériels de la chambre et dans celui des principes de neutralité et d'équité.

En cas de location à titre onéreux, les chambres de métiers ne sont pas obligées de consulter le service des Domaines. Toutefois, le recueil de l'avis de ce service peut être utile aux chambres au moment de la conclusion des baux, afin notamment que les loyers exigés se réfèrent à ceux du marché local.

En cas de bail à titre onéreux, il est souhaitable qu'il comporte une clause prévoyant une provision pour non-paiement éventuel de loyers (équivalente usuellement à 3 mois de location) et une référence au paiement de la taxe d'habitation lorsque le locataire est susceptible de lui être assujéti. Le locataire devra, en toute hypothèse, contracter une assurance de locataire occupant. De son côté, la chambre devra adapter son contrat d'assurance à l'existence de cette location, en contractant une assurance spécifique de propriétaire non occupant.

Les chambres de métiers devront ensuite veiller au réajustement régulier du montant des loyers acquittés par leurs locataires, et à la répercussion convenable des charges afférentes (droit de bail, taxe d'enlèvement des ordures ménagères...).

4. ASSOCIATIONS FINANCEES PAR LES CHAMBRES

Les organismes de contrôle (CGEFI, chambres régionales des comptes) invitent à une grande vigilance face au démembrement éventuel de certains services de chambres. Les associations de la loi de 1901 auxquelles participent financièrement les chambres doivent avoir une mission compatible avec les activités de ces établissements, afin de respecter le principe de spécialité concernant leurs missions.

La mise à disposition de personnel doit donner lieu obligatoirement à une convention et être mentionnée en annexe budgétaire.

En outre, les chambres doivent veiller à ce que leur participation dans ces associations soit compatible avec leurs capacités financières sur le long terme.

Cette participation n'est en particulier envisageable que si la trésorerie et les résultats de la chambre le permettent. Elle doit faire l'objet d'un acte écrit (convention entre la chambre et l'association) soumis à l'approbation de l'autorité de tutelle. En ce qui concerne les emprunts contractés par la chambre pour le compte d'associations, un contrat devrait prévoir que le service de la dette revient à l'association et préciser les modalités de remboursement par l'association à la chambre. Les cautions pour le compte d'associations doivent être déconseillées en raison du risque financier qu'elles font peser sur la chambre.

Enfin, au cas où ces organismes seraient des prolongements purs et simples de la chambre sans apport de moyens supplémentaires (financements complémentaires, compétences supérieures, publics élargis), il convient de prendre les dispositions utiles pour que le service concerné réintègre la compagnie. En cas de dissolution d'une association, une attention particulière doit être portée à la dévolution de ses actifs.

CHAPITRE 16

LES COMPTES DE GESTION

1. PERIMETRE DE CETTE INSTRUCTION

Cette instruction a pour objectifs :

- de préciser les documents qui composent les comptes annuels ;
- de préciser la règle de « consolidation » des comptes dans le cas de comptabilité séparée d'un ou plusieurs établissements (notamment dans le cas de CFA gérés par l'établissement consulaire).

2. LES COMPTES DE GESTION

Le commissaire aux comptes établit un rapport qui certifie les comptes annuels.

Les comptes de gestion comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe. Ils forment un tout indissociable. Ces documents sont diffusables aux tiers.

- Le bilan décrit séparément, à la clôture de l'exercice, les éléments actifs et passifs de la structure, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres.
- Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement. Il fait apparaître, par différence après déduction des amortissements, des dépréciations et des provisions, le bénéfice ou la perte de l'exercice.
- L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat. Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan ou le compte de résultat.

Des modèles concernant le bilan et le compte de résultat sont joints ci après.

Modèle de bilan

ACTIF	BILAN			Exercice N-1
	Exercice N			Exercice N-1
	Brut (€)	Amortissements et provisions (à déduire) (€)	Net (€)	Net (€)
ACTIF IMMOBILISE				
Immobilisations incorporelles				
Frais d'établissement				
Droit au bail				
Autres				
Avances et acomptes				
sous-total				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Agencements et aménagements de terrains				
Constructions				
Constructions sur sol d'autrui				
Installations techniques, matériel et outillage à caractère pédagogique				
Autres				
Immobilisations corporelles en cours				
Avances et acomptes				
sous-total				
Immobilisations financières				
Participations et autres formes de participation				
Prêts				
Autres				
sous-total				
TOTAL I				
ACTIF CIRCULANT				
Stocks				
Créances				
Fournisseurs débiteurs				
Clients et comptes rattachés				
Personnels et comptes rattachés				
Sécurité sociale et autres organismes sociaux				
Etat et autres collectivités publiques				
Autres créances				
TOTAL II				
Valeurs mobilières de placement				
Disponibilités				
Caisse				
Comptes courants				
TOTAL III				

Régies d'avances et accreditifs				
Charges constatées d'avance				
REGULARISATION				
Charges à répartir sur plusieurs exercices				
Primes de remboursement des obligations				
TOTAL IV				
TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)				

PASSIF	Exercice N avant affectation (€)	Exercice N-1 avant affectation (€)	Exercice N après affectation (€)	Exercice N-1 après affectation (€)
CAPITAUX PROPRES				
Apports				
Dotation initiale				
Dons et legs en capital				
Affectation				
Réserves				
Autres réserves (réserves facultatives)				
Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur)				
Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)				
Subventions d'investissement				
Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (à déduire)				
TOTAL I				
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES				
Provisions pour risques				
Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices				
TOTAL II				
DETTES				
Dettes financières				
Emprunts				
Avances de l'Etat et autres collectivités territoriales				
Comptes courants créditeurs				
Dettes d'exploitation				
Fournisseurs				
Fournisseurs d'immobilisations				
Clients et comptes rattachés				
Personnels et comptes rattachés				
Sécurité sociale et autres organismes sociaux				
Etat et autres collectivités publiques				
Autres dettes (y.c 47)				
Produits constatés d'avance				
TOTAL III				
TOTAL GENERAL (I+II+III)				

Modèle de compte de résultat synthétique

TABLEAU RECAPITULATIF : COMPTE DE RESULTAT

ANNEXE DE SYNTHESE

CHARGES	Exercice N-1 (en euros)	Exercice N (en euros)	PRODUITS	Exercice N-1 (en euros)	Exercice N (en euros)
Charges de personnel (64) Personnel ext.(621) Taxe sur les salaires (6311)			Subventions d'exploitation (74) <i>dt ministère com.artisanat (7412)</i> <i>dt Région (7442)</i> <i>dt taxe d'apprentissage (7481)</i>		
Achats (60) (sauf 603) Variation des stocks (603)			Production stockée (71)		
Charges spécifiques (657 et 658)			Produits spécifiques (757) <i>dt taxe pour frais de chambres (7571) *</i> <i>dt ressources ou subventions de fonctionnement affectées (7574 + 7487)</i> ** <i>dt droit additionnel finançant les conseils de la formation (7575) *</i>		
Autres charges de gestion (61, 62 sauf 621, 63 sauf 6311, 65 sauf 657 et 658)			Produits de gestion (70,72,75 sauf 757)		
Dot.amort.provis.d'exploit. (681)			Rep.sur amort.provis.d'exploit.(781)		
			Transferts de charges d'exploit.(791)		
Total charges d'exploitation			Total produits d'exploitation		
Résultat d'exploitation (+ ou -)					
Charges financières (66) <i>dt intérêts des emprunts et dettes (66116)</i>			Produits financiers (76)		
Dot.amort.provis.charges fin. (686)			Reprises sur prov.fin. (786)		
			Transferts de charges fin.(796)		
Total charges financières (66)			Total produits financiers (76)		
Résultat financier (+ ou -)					
Charges exceptionnelles (67) <i>dt v.n.c actifs cédés (675)</i>			Produits exceptionnels (77) <i>dt produits des cessions d'actif (775)</i> <i>dt quote-part subv.invest.(777)</i>		
Dot.amort.provis.charges except.(687)			Reprises sur provis.except.(787)		
			Transferts de charges except.(797)		
Total charges except. (67)			Total produits except.(77)		
Résultat exceptionnel (+ ou -)					
Impôts sur les sociétés (69)					
Total charges			Total produits		
Résultat net (+ ou -)					
Totaux égaux			Totaux égaux		

TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE METIERS *

Nombre d'assujettis au droit fixe (1)
Montant de droit fixe par assujetti (2)
Produit du droit fixe (3) = (1) * (2)

Taux du droit additionnel à la CFE par rapport au produit du droit fixe
Produit du droit additionnel à la CFE (4)
Nombre d'assujettis au droit additionnel à la CFE (5)
Montant moyen de droit additionnel à la CFE par assujetti (4) / (5)

Produit de la taxe pour frais de chambres de métiers (3) + (4) *

Ressources et subventions de fonctionnement affectées (cptes 7574+7487) **

PRINCIPAUX RATIOS

1.Analyse des charges

Charges de personnel (64) / total des charges d'exploitation
Masse salariale (64 + 621) / total des charges d'exploitation
Charges de personnel (64) / nb.d'assujettis
Masse salariale (64 + 621) / nb.d'assujettis
Indemnités de présence (653) / nb.d'assujettis

2.Analyse des produits

Produits spécifiques (757) / total des produits d'exploitation
Taxe pour frais de CM (7571) / total des produits d'exploitation *
Ressources et subventions de fonctionnement affectées (7574+7487)/ total des produits d'exploitation **

3. Analyse financière

[Remb.emprunts (164 emplois T.F + 66116) - montant subventionné] / total produits spécifiques (757)
(avertisseur si > 10%)

Emprunts et dettes assimilées (16) / capacité d'autofinancement (avertisseur si > 5)

Capitaux propres (10 à 13) / emprunts et dettes assimilées (16) (avertisseur si <1)

* pour l'APCMA, les chambres de niveau régional, les chambres de métiers d'Alsace et de Moselle, la chambre de métiers et de l'artisanat du Département de Mayotte.

** pour une CMA départementale.

3. ANNEXES

L'annexe répond aux prescriptions du Plan Comptable Général et notamment à ses articles R531-1 et suivants. Ces informations sont à faire figurer en annexe uniquement lorsqu'elles sont significatives.

Elle contient à titre obligatoire, les documents suivants

3.1. Annexe sur les indemnités des personnels

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

Type d'indemnités	Montant en €
Indemnités fondées sur l'article 24 du statut des personnels (13 ^{ème} mois)	
Indemnités fondées sur l'article 25-1 du statut des personnels (Primes de sujétion)	
Indemnités fondées sur l'article 25-2 du statut des personnels (Primes d'objectif ou de résultat)	
Avantages locaux fondés sur l'article 77 du statut des personnels	
Divers (y compris supplément familial des personnels détachés de la fonction publique)	
TOTAL	

3.2. Annexe sur les frais de déplacements, de missions et réceptions et de représentation

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

Montants en €	Compte 6254 : Déplacements	Compte 62564 Missions (Repas + hébergement)	Compte 6257 : Réception	Compte 6258 : Frais de représentation
Président				
Bureau hors Président				
Membres élus hors bureau				

3.3. Annexe sur les indemnités de fonctions et vacations (Compte 653)

APCMA :

Réalisation budgétaire (Année) :

Montants en €	Indemnités de fonctions	Vacations
Président		
Trésorier		
Bureau hors président et hors trésorier		
Membres élus hors bureau		
TOTAL		

Chambres :

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

Montants en €	Indemnités de fonctions	Vacations
Président		
Trésorier		
Bureau hors président et hors trésorier		
<i>Dont président de section si CMAR</i>		
Membres élus hors bureau		
TOTAL		

3.4. Annexes relatives au bilan

TABLEAU DES IMMOBILISATIONS

Situations et mouvements(b) Rubriques (a)	Valeur brute à la fin de l'exercice (€) (1)	Augmentations (€) (2)	Diminutions (€) (3)	Valeur brute à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

(2) Dans le cas où les augmentations résultent d'apports, ceux-ci sont détaillés au bas du bilan dans une note au bas du tableau.

(3) Si l'origine de certaines sorties est autre qu'une cession, le préciser dans des colonnes spéciales en fonction de cette origine particulière (virements de poste à poste, destructions, scissions, autres sorties...).

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

Situations et mouvements(b) Rubriques (a)	Montant des amortissements cumulés à la fin de l'exercice précédent Compte 28 (€) (1)	Dotations de l'exercice Compte 68 (€) (2)	Diminution d'amortissements de l'exercice (€) (3)	Montant des amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

(3) Les diminutions qui ne sont pas liées à des cessions d'actif sont portées de façon distincte.

TABLEAU DES PROVISIONS

Situations et mouvements(b) Rubriques (a)	Montant des provisions comptabilisées à la fin de l'exercice précédent (€) (1)	Dotations de l'exercice (€) (2)	Reprises de l'exercice (€) (3)	Montant des provisions comptabilisées à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Provisions pour risques et charges				
Provisions pour dépréciation des stocks et créances				
TOTAL				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

TABLEAU DES DEPRECIATIONS

Situations et mouvements(b) Rubriques (a)	Dépréciations au début de l'exercice (€) (1)	Augmentations : dotations de l'exercice (€) (2)	Diminutions: reprises de l'exercice (€) (3)	Dépréciations à la fin de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
TOTAL				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

Créances	Montant net au bilan (€)	Degré de liquidité de l'actif		Dettes	Montant net au bilan (€)	Degré d'exigibilité du passif		
		Échéances à moins d'un an (€)	Échéances à plus d'un an (€)			Échéances à moins d'un an (€)	Échéances à plus d'un an (€)	Échéances à plus de 5 ans (€)
Créances de l'actif immobilisé : Créances rattachées à des participations Autres créances immobilisées Créances de l'actif circulant : Créances résultant de ventes ou de prestations de services et comptes rattachés Créances diverses Charges constatées d'avance				Emprunts et dettes financières diverses (1) Dettes sur achats et prestations de services et comptes rattachés Dettes fiscales et sociales Dettes sur valeurs immobilisées et comptes rattachés Dettes diverses Produits constatés d'avance				
TOTAL				TOTAL				

(1) Emprunts souscrits en cours d'exercice. Emprunts remboursés en cours d'exercice.

IMMOBILISATIONS EN CREDIT-BAIL

Immobilisations immobilières et mobilières (€) (1)	Coût d'entrée (€) (2)	Dotations aux amortissements		Valeur nette (€)
		de l'exercice (€) (3)	cumulées (€) (3)	
TOTAUX				

(1) Postes à subdiviser en tant que de besoin.

(2) Valeur des biens au moment de la signature des contrats.

(3) Dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis, ainsi que montant cumulé des amortissements au titre des exercices précédents avec mention du mode d'amortissement retenu.

ENGAGEMENTS DE CREDIT-BAIL

Immobilisations immobilières et mobilières (€) (1)	Redevances payées		Redevances restant à payer (€)	Prix d'achat résiduel (€) (5)
	de l'exercice (€)	cumulées (€) (4)		
TOTAUX				

(1) Postes à subdiviser en tant que de besoin.

(4) Montant cumulé des redevances des exercices précédents.

(5) Selon le contrat.

CHAMBRE DE ...

TABLEAU DES EMPRUNTS
Exercice ...

Organisme prêteur	Objet de l'emprunt	Date	Emprunt			Annuité				Charge restant due après l'annuité (€) (1)
			Montant (€)	Taux	Durée	Remboursement en capital (€)	Intérêts (€)	Total (€)	Part subventionnée (€)	
TOTAUX										

(1) correspond au montant des emprunts au bilan.

3.5. Annexe relative à la taxe pour frais de chambres de métiers

APCMA OU CHAMBRES DE NIVEAU REGIONAL(*) OU CM (Alsace ou Moselle) OU CMA DU DEPARTEMENT DE MAYOTTE

Exercice ...

1. Taxe collectée auprès de la DGFIP ou du Conseil Général pour Mayotte (*)

Nombre d'assujettis au droit fixe :		(1) dans la limite du plafond figurant au a) du I de l'article 1601 du CGI.
<i>dont rôles supplémentaires :</i>		(2) Nombre d'assujettis x montant voté par assujetti.
75711.Droit fixe	montant voté par assujetti (€) (1)	(3) taux maximum de 60 % du produit du droit fixe.
	produit du droit fixe (€) (2)	(4) taux maximum de 90% - 60% = 30% du produit du droit fixe.
75712.Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement)	% voté par rapport au produit du droit fixe (3)	
	produit du droit additionnel à la CFE hors dépassement (€)	
75713.Droit additionnel à la cotisation foncière (dépassement) (pour les chambres de niveau régional)	% voté par rapport au produit du droit fixe (4)	
	produit du dépassement du droit additionnel à la CFE (€)	
Total produit de taxe = droit fixe + droit additionnel à la CFE (€)		
75731. Péréquation de taxe reçue de l'APCMA	Produit (€)	
75732. Péréquation de taxe reçue de la chambre de niveau régional (pour CM d'Alsace et de Moselle)	Produit (€)	
7575. Droit additionnel finançant les conseils de la formation (pour les CMAR et CRMA)	Produit (€)	

2. Taxe utilisée par la chambre de niveau régional pour ses propres besoins

Produit de taxe (€)	
---------------------	--

3. Reversements à la chambre de métiers et de l'artisanat départementale de ... (à remplir pour chaque chambre de métiers et de l'artisanat départementale de la région)

7574. Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD issues de la taxe pour frais de chambres de métiers (hors partie	
7487. Subventions de fonctionnement versées aux CMAD issues du dépassement du droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (€)	
75731. Péréquation de taxe reçue de l'APCMA (€)	
75732. Péréquation de taxe reçue de la chambre de niveau régional (€)	

SUBVENTIONS EN EXONERATION DE LA TAXE D'APPRENTISSAGE (5)

Sommes collectées par les chambres de niveau régional (€)	
Sommes utilisées par les chambres de niveau régional pour elles-mêmes (€)	
Reversements effectués par les chambres de niveau régional (€)	

(5) à ne remplir que par les chambres de niveau régional habilitées pour la collecte de la taxe d'apprentissage.

AUTRES SUBVENTIONS (à remplir pour chaque type de subvention reversée par la chambre de niveau régional aux chambres départementales de la région)

Sommes collectées par les chambres régionales (€)	
Sommes utilisées par les chambres régionales pour elles-mêmes (€)	
Reversements effectués par les chambres régionales (€)	

4. DOCUMENTS A PRESENTER A L'ASSEMBLEE GENERALE EN APPUI DES COMPTES DE GESTION

Il est rappelé que l'article 28 du Code de l'Artisanat précise les conditions d'approbation et de publication des comptes des chambres du réseau des Chambres de métiers et de l'Artisanat et que l'article 18 du décret n° 66-137 du 7 mars 1966 précise celles relatives aux comptes de l'APCMA. Ces articles indiquent notamment les documents obligatoires à présenter à l'Assemblée Générale lors de l'approbation des comptes de gestion.

En complément des comptes de gestion (Bilan, compte de résultat et annexe), l'article 28 précise que doivent être présentés notamment, le tableau de financement et l'état en fin d'exercice des emplois permanents de l'établissement.

Tableau de financement (complet et synthétique)

TABLEAU DE FINANCEMENT (HAUT DE BILAN)

VARIATIONS DES EMPLOIS FINANCIERS DE L'EXERCICE
--

A. INVESTISSEMENTS ET CHARGES A REPARTIR

20. IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

201. Frais d'établissement

206. Droit au bail

208. Autres immobilisations incorporelles

Total du compte 20

21. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

211. Terrains

212. Agencements et aménagements de terrains

213. Constructions

214. Constructions sur sol d'autrui

215. Installations techniques, matériel et outillage (à caractère pédagogique)

218. Autres immobilisations corporelles

2181. Installations générales, agencements, aménagements divers

2182. Matériel de transport

2183. Matériel de bureau et informatique

21831. Matériel de bureau

21832. Matériel informatique

2184. Mobilier

2188. Divers

Total 218

Total du compte 21

23. IMMOBILISATIONS EN COURS

231. Immobilisations corporelles en cours

237. Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

238. Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Total du compte 23

26. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

261. Titres de participation (actions de SEM)

266. Autres formes de participation

Total du compte 26

27. AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

271. Titres immobilisés (droit de propriété)

272. Titres immobilisés (droit de créance)

274. Prêts

2743. Prêts au personnel

2748. Autres prêts

Total 274
275. Dépôts et cautionnements versés
276. Autres créances immobilisées
Total du compte 27

TOTAL A. INVESTISSEMENTS ET CHARGES A REPARTIR

B. REMBOURSEMENTS DE DETTES FINANCIERES

16. REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS ET DES DETTES ASSIMILEES

163. Remboursements des autres emprunts obligataires

164. Remboursements des emprunts auprès des établissements de crédit
167. Remboursements des emprunts et dettes assortis de conditions particulières
1674. Remboursements des avances de l'Etat
1678. Remboursements des avances d'autres collectivités territoriales

Total 167

169. Primes de remboursement des obligations

Total du compte 16

TOTAL B. REMBOURSEMENTS DE DETTES FINANCIERES

TOTAL GENERAL DES EMPLOIS DE L'EXERCICE = A + B

MODE D'EQUILIBRE DE L'EXERCICE (Augmentation du fonds de roulement)

TOTAUX EGAUX EN EMPLOIS ET RESSOURCES

VARIATIONS DES RESSOURCES FINANCIERES DE L'EXERCICE

C. CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE

aRESULTAT (+ si excédent, - si déficit (2))

b68. DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

681. Dotations aux amortissements et provisions - charges d'exploitation
6811. Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
6812. Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir
6815. Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
6817. Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que v.m.p) (1)

Total 681

686. Dotations aux amortissements et aux provisions - charges financières (1)

687. Dotations aux amortissements et aux provisions - charges exceptionnelles (1)

Total du compte 68

c78. REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

781. Reprises sur amortissements et provisions - produits d'exploitation

7811. Reprises sur amortissements des immobilisations (1)

78111. Immobilisations incorporelles

78112. Immobilisations corporelles

Total 7811

7815. Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (2)

78151. Reprises sur provisions pour risques

781511. Reprises sur provisions pour litiges

781518. Reprises sur autres provisions pour risques

Total 78151

78157. Reprises sur provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Total 7815

7817. Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que v.m.p) (1)

Total 781

786. Reprises sur provisions - produits financiers (1)

787. Reprises sur provisions - produits exceptionnels (1)

Total du compte 78

d777. QUOTE-PART DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT VIREE AU RESULTAT (2)

e775. PRODUITS DES CESSIONS D'ELEMENTS D'ACTIF

f675. VALEURS NETTES COMPTABLES DES ELEMENTS D'ACTIF CEDES (1)

- 6751. Immobilisations incorporelles
- 6752. Immobilisations corporelles
- 6756. Immobilisations financières

Total 675

TOTAL C. CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT = a + b - c - d - e + f

D. PRODUITS DES CESSIONS OU REDUCTIONS D'ELEMENTS D'ACTIF (1)

20. Cessions d'immobilisations incorporelles

206. Droit au bail

208. Autres immobilisations incorporelles

Total du compte 20

21. Cessions d'immobilisations corporelles

211. Terrains

212. Agencements et aménagements de terrains

213. Constructions

214. Constructions sur sol d'autrui

215. Installations techniques, matériel et outillage (à caractère pédagogique)

218. Autres immobilisations corporelles

Total du compte 21

26. Cessions ou réductions d'immobilisations financières : participations et créances rattachées

261. Titres de participation (actions de SEM)

266. Autres formes de participation

Total du compte 26

27. Cessions ou réductions des autres immobilisations financières

271. Titres immobilisés (droit de propriété)

272. Titres immobilisés (droit de créance)

274. Prêts

2743. Prêts au personnel

2748. Autres prêts

Total 274

275. Dépôts et cautionnements versés

276. Autres créances immobilisées

Total du compte 27

TOTAL D. PRODUITS DES CESSIONS OU REDUCTIONS D'ELEMENTS D'ACTIF

E. AUGMENTATION DES CAPITAUX PROPRES

102. APPORTS (DONS ET LEGS EN CAPITAL)

13. SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENTS

131. Subventions d'équipement

1311. Etat

1312. Région

1313. Département

1314. Communes et groupements de communes

1317. Autres organismes publics

Total 131

138. Autres subventions d'investissement

1381. Sommes venant en exonération de la taxe d'apprentissage

1382. Taxes parafiscales

1388. Autres

Total 138

Total du compte 13

TOTAL E. AUGMENTATION DES CAPITAUX PROPRES

F. AUGMENTATION DES DETTES FINANCIERES

16. EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES

163. Autres emprunts obligataires

164. Emprunts auprès des établissements de crédit

167. Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

1674. Avances de l'Etat

1678. Avances d'autres collectivités territoriales

Total 167

Total du compte 16

TOTAL F. AUGMENTATION DES DETTES FINANCIERES

TOTAL GENERAL DES RESSOURCES DE L'EXERCICE = C + D + E + F

MODE D'EQUILIBRE DE L'EXERCICE (Diminution du fonds de roulement)

TOTAUX EGAUX EN EMPLOIS ET RESSOURCES

(1) Rubriques ne figurant pas dans le modèle précédent de tableau de financement.

(2) Rubriques changeant de var.emplois (en +) à var.ressources (en -), par rapport au modèle précédent.

VARIATION DES EMPLOIS	Exercice N-1 (€)	Exercice N (€)	VARIATION DES RESSOURCES	Exercice N-1 (€)	Exercice N (€)
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : Immobilisations incorporelles (cpte 20) Immobilisations corporelles et en cours (cpte 21 et 23) Immobilisations financières (cpte 26 et 27)			Capacité d'autofinancement (voir calcul ci-dessous)		
Remboursements de dettes financières (cpte 16)			Cessions ou réductions de l'actif immobilisé : Immobilisations incorporelles (cpte 7751) Immobilisations corporelles et en cours (cpte 7752) Immobilisations financières (cpte 7756)		
			Apports (dons et legs en capital) (cpte 102)		
			Subventions d'investissement (cptes 131 et 138)		
			Augmentation des dettes financières (cpte 16)		
TOTAL DES EMPLOIS (1)			TOTAL DES RESSOURCES (2)		
Variation du fonds de roulement net global (ressource nette) (2) - (1) = (3)			Variation du fonds de roulement net global (emploi net) (1) - (2) = (3)		

Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) :

Résultat net de l'exercice		
+ dotations aux amortissements et provisions (cpte 68)		
- reprises sur amortissements et provisions (cpte 78)		
- quote-part des subventions d'investissements rapportées au compte de résultat (cpte 777)		
- produits de cession d'éléments d'actifs (cpte 775)		
+ valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés		
= CAF		

	Fin an N-1	Fin an N	Variations an N - an (N-1)
Fonds de roulement : en € (4)			
en mois de fonctionnement ((4) /charges mensuelles)			= (3)
Besoin en fonds de roulement en € (5)			
Trésorerie en € (4) - (5)			

Il convient en outre de noter que, selon les dispositions du II de l'article 26 et de l'article 82-1 du code de l'artisanat, « le montant de chaque redevance, les conditions de sa perception ainsi que les recettes correspondantes figurent en annexe du budget prévisionnel et des comptes de la chambre. Aucune autre redevance ne peut être perçue par la chambre à compter de la date d'approbation de son budget. » (cf. tableau page suivante).

Enfin, en cas de participation des chambres à des associations relevant de leur domaine de compétence, une annexe budgétaire doit montrer les principales caractéristiques financières des relations entre les chambres et ces organismes.

L'ensemble des documents mentionnés aux points 2 à 4 du présent chapitre (compte de gestion et l'ensemble des annexes certifiés par le commissaire aux comptes, ainsi que les pièces à présenter à l'assemblée générale en appui du compte de gestion) est présenté à l'autorité de tutelle pour être approuvés.

ANNEXE BUDGETAIRE

CARACTERISTIQUES DES AIDES FINANCIERES DES CHAMBRES A DES ASSOCIATIONS

Objet de l'aide	Nom de l'association	Montant de l'aide ("unité monétaire")	Observations
Participation au capital d'associations	I		Si le fonds de roulement de la chambre le permet (préconisé : 3 mois de fonctionnement).
Emprunts contractés pour le compte d'associations			Un contrat doit prévoir que le service de la dette revient à l'association.
Caution d'engagements bancaires d'associations			Ces cautions doivent être déconseillées en raison du risque qu'elles font peser sur la chambre. Au cas où elles seraient pratiquées, il convient de les prendre en compte comme des emprunts de la chambre dans le calcul de l'annuité de remboursement d'emprunts (limite de 10% des ressources propres du compte 757).
Apports de trésorerie			Ils peuvent prendre la forme de créances de la chambre sur l'association, qui doivent faire l'objet de titres de recettes. Les besoins de trésorerie de la chambre sont prioritaires.
Participation au fonctionnement :			
-mise à disposition de personnel			A condition de ne pas entraver le fonctionnement des services de la chambre.
-mise à disposition de locaux			Principe de neutralité.
-mise à disposition de matériel			Principe de neutralité.

5. PRINCIPE DE « CONSOLIDATION » EN CAS DE SERVICE DISTINCT

Selon les dispositions de l'article 28 du code de l'artisanat, lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat gère directement un ou des centres de formation d'apprentis, elle présente séparément le budget et les comptes de ces centres, ceux des autres services de la chambre ainsi que le budget et les comptes tous services confondus.

Lorsque l'établissement est tenu d'effectuer une comptabilité séparée dans le cas d'un service distinct (notamment en cas de gestion d'un CFA en gestion directe), les comptabilités doivent donc en outre être « consolidées ».

Les comptes « consolidés » représentent les comptes d'un ensemble d'établissements (Exemple CMAD et CFA géré directement) comme si cet ensemble était formé de manière comptable d'une seule entité.

Les comptes « consolidés » sont obtenus en procédant à l'élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits.

PARTIE 4

TEXTES DE REFERENCE

Textes généraux

Code de l'artisanat, notamment ses articles 23, 23-1 et 23-2 relatifs aux missions respectives des CMAR, des CRMA et des CMAD, article 27 relatif à la tutelle du préfet de région assisté du DRFiP, articles 28 à 33 et 82-1 relatifs au régime financier des chambres.

Statut des personnels adopté par la commission paritaire nationale issue de la loi n°52-1311 du 10 décembre 1952 réunie le 13 novembre 2008 modifié.

Loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services.

Décret n° 2011-1662 du 28 novembre 2011 relatif aux conditions d'approbation et de publication des comptes des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

Décret n° 2010-1356 du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

Décret n° 2011-350 du 30 mars 2011 portant diverses dispositions d'application de la réforme des CMA.

Décret n° 99-433 du 27 mai 1999 relatif à la composition des CMAR (chambres de métiers et de l'artisanat de région) et de leurs sections, des CRMA (chambres régionales de métiers et de l'artisanat) et des CMAD (chambres de métiers et de l'artisanat départementales) et à l'élection de leurs membres.

Décrets n° 2004-1164 du 2 novembre 2004 portant diverses dispositions relative au fonctionnement des CMA et 2004-1165 du 2 novembre 2004 relatif aux CRMA.

Décret n° 68-47 du 13 janvier 1968 relatif à l'élection des membres des CMA et modifiant diverses dispositions concernant le fonctionnement de ces compagnies.

Décret n° 66-137 du 7 mars 1966 relatif à l'APCMA (Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat).

Décret n° 64-1362 du 30 décembre 1964 relatif aux CMA.

Arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, frais de représentation et frais de déplacement des membres de l'APCMA.

Arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD.

Arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation du ministre n'est pas requise par l'APCMA.

Arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière de transaction, d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation de l'autorité de tutelle n'est pas requise par les CMAR, les CRMA et les CMAD.

Circulaire interministérielle du 3 juin 2011 sur l'organisation du contrôle administratif et financier des chambres du réseau des CMA (sur le site [www.pme.gouv.fr /environnement économique/chambres consulaires/CMA](http://www.pme.gouv.fr/environnement_economique/chambres_consulaires/CMA)).

Circulaire n°2009-1407 de l'APCMA relative aux régies de recettes.

Textes relatifs à la fiscalité

Instruction fiscale du 9 mai 2007 n° 3 D-1-07 « TVA –Droit à déduction- Refonte de l'annexe II

Instruction fiscale du 16 juin 2006 relative à la TVA.

Instruction fiscale 5-F-8-06 du 28 février 2006 relative aux indemnités des élus et à l'impôt sur le revenu.

Commentaire de l'administration fiscale 5L-1-06 du 13 janvier 2006. Exonération Taxe sur les salaires.

Instruction de la DGI n°6D-1-05 n° 202 du 9 décembre 2005 relative à la taxe foncière.

Annexe à la circulaire N°NOR ECO A0120063C relative à la TVA.

Administration fiscale D.admi 3 A-121 du 20 octobre 1999 – relative à la TVA.

Instruction fiscale 5-F1111 du 10 février 1999 relative aux indemnités des élus et à leur traitement fiscal.

Textes relatifs à la comptabilité générale et à la comptabilité publique

Instruction codificatrice N°02-038-M91- de la direction générale de la comptabilité publique
« réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif »

Instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 de la direction générale de la comptabilité publique: « passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs ».

Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005.

Textes relatifs à la formation et au domaine social

Loi n°2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale relative au forfait social.

La loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002 de modernisation sociale - le régime juridique de la collecte de la Taxe d'Apprentissage.

Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003 relative à la nouvelle organisation de la collecte de taxe d'apprentissage.