

DIRECTION
DE LA
COMPTABILITE PUBLIQUE

BUREAU D 4

Numéro dans les séries spéciales :

1613 TM

Cette instruction a été modifiée par les instructions suivantes :

n° du
n° du
n° du
n° du

Cette instruction a été abrogée par l'instruction

n° du

BIBLIOTHEQUE

RAPPORTS ENTRE L'ETAT
ET LES ETABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT PRIVES

CONTROLE FINANCIER DES ETABLISSEMENTS

DOCUMENTS A ANNOTER

Instruction n° 61-80 - T 3 du 26 mai 1961. /
Instruction n° 61-157 - T 3 - B' du 27 novembre 1961 ✓
Instruction n° 61-167 - T 3 - B' du 15 décembre 1961 ✓
Instruction n° 62-54 - T 3 - A 7 du 13 avril 1962 ✓
Instruction n° 62-94 - T 3 du 27 juillet 1962 ✓
Instruction n° 63-136 - T 3 - B' du 9 octobre 1963 ✓
Instruction n° 63-160 - T 3 - A 7 du 25 novembre 1963 ✓
Instruction n° 64-41 - T 3 - A 7 du 16 mars 1964 ✓
Instruction n° 66-1 - M - A 7 du 3 janvier 1966 ✓

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

DIFFUSION

G

32

RGS

PGS

TPG

DOM

RF

SOMMAIRE

	Pages.
INTRODUCTION (n°s 1 et 2).....	5
CHAPITRE I ^{er} . — Rappel des obligations incombant aux établissements.....	6
Section I. — La tenue d'une comptabilité.....	6
A. — L'organisation de la comptabilité (n°s 3 à 6).....	6
B. — La ventilation des opérations par secteurs (n° 7).....	7
Section II. — La production de comptes annuels de résultats.....	7
A. — Le délai de production des comptes annuels de résultats (n° 8).....	7
B. — La sincérité des résultats produits (n°s 9 à 11).....	8
CHAPITRE II. — Le contrôle du respect de ces obligations.....	9
Section I. — La comptabilité.....	9
A. — Individualisation comptable des établissements (n° 12).....	9
B. — Le système comptable (n°s 13 à 16).....	9
C. — La sincérité de la comptabilité (n° 17).....	10
1° Une comptabilité complète (n°s 18 à 24).....	10
2° Une comptabilité exacte (n°s 25 à 35).....	11
3° Une comptabilité permettant l'analyse des résultats par secteurs (n° 36).....	14
a) L'analyse sectorielle (n°s 37 à 42).....	14
b) La ventilation des opérations communes à plusieurs secteurs (n°s 43 à 46).....	17

	Pages.
Section II. — L'utilisation des ressources publiques et le respect des clauses contractuelles (n° 47).....	18
A. — Le contrôle sur place (n° 48).....	18
1° Etablissements placés sous le régime du contrat simple..	18
a) Le respect du taux des redevances demandées aux familles (n°s 49 à 52).....	18
b) L'utilisation des aides publiques directes (n° 53)....	19
c) Le remboursement des charges sociales et fiscales (n° 54).....	20
2° Etablissements placés sous le régime du contrat d'association	20
a) L'aide de l'Etat (forfait d'externat) et la contribution des familles (n°s 55 à 58).....	20
b) Les subventions des communes et l'allocation scolaire (n°s 59 et 60).....	21
c) Le respect du taux des contributions des familles (n° 61).....	21
B. — Le contrôle sur pièces (n° 62).....	22
1° Régime du contrat simple (n°s 63 et 64).....	22
2° Régime du contrat d'association (n°s 65 à 67).....	23
C. — L'articulation du contrôle sur place et du contrôle sur pièces (n° 68).....	24
CHAPITRE III. — L'aspect régulateur du contrôle financier (n°s 69 et 70).....	25
Section I. — La vérité des tarifs contractuels des redevances ou contributions des familles (n°s 71 à 73).....	25
Section II. — La détermination des clauses financières des contrats (n°s 74 à 76).....	26
Section III. — La suite à donner aux manquements graves constatés (n°s 77 à 79).....	27

ANNEXES

ANNEXE N° 1. — Le plan comptable des établissements d'enseignement privés (3° édition).....	29
ANNEXE N° 2. — Durées d'amortissement.....	51
ANNEXE N° 3. — Contrat d'association. — Résultats financiers.....	55
ANNEXE N° 4. — Contrat d'association. — Tableau de répartition des charges communes	59
ANNEXE N° 5. — Clés de répartition des charges communes.....	63

INTRODUCTION

- 1 La loi n° 59-1557 du 31 décembre 1959, publiée au *Journal officiel* des 2 et 3 janvier 1960, a fixé les rapports entre l'Etat et les établissements d'enseignement privés.

Sur le plan financier, les modalités d'application de cette loi ont été précisées par divers textes réglementaires et notamment par les décrets n°s 60-745 et 60-746 du 28 juillet 1960 relatifs aux conditions financières de fonctionnement des classes sous contrat d'association et des classes sous contrat simple, et par le décret n° 61-246 du 15 mars 1961 relatif au contrôle financier et administratif des établissements sous contrat.

Ces textes ont été reproduits, en dernier lieu, dans une brochure n° 1158 éditée par l'Imprimerie des Journaux officiels.

Au regard de la nouvelle mission dévolue à ce titre aux services du Trésor, diverses instructions et notes de service ont été diffusées dans le passé aux Trésoriers-Payeurs Généraux.

- 2 Au terme de six années de fonctionnement du nouveau dispositif, il a paru opportun de formuler à l'intention des comptables supérieurs du Trésor certaines directives destinées à éclairer leur action et à faciliter la tâche des services de contrôle.

Tel est l'objet de la présente instruction, élaborée à la lumière des conclusions qui se dégagent des rapports de l'Inspection générale des finances et des procès-verbaux de vérification des établissements par les services du Trésor.

INSTRUCTION
N° 6787-T 3
du
31 Mars 1962

CHAPITRE I^{er}

RAPPEL DES OBLIGATIONS INCOMBANT AUX ETABLISSEMENTS

SECTION I. — La tenue d'une comptabilité.

- 3 La tenue d'une comptabilité par tous les établissements d'enseignement privés sous contrat résulte de l'existence même du contrôle financier exercé par le Trésorier-Payeur Général.

A. — L'ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

- 4 Aux termes de l'article 10 du décret n° 61-246 du 15 mars 1961, seuls les établissements sous contrat d'association sont tenus d'organiser leur comptabilité en s'inspirant des normes du plan comptable général de 1957. « Cette comptabilité doit faire apparaître distinctement, pour le secteur de l'établissement placé sous le régime du contrat d'association :

- « — les charges et les produits de l'exercice ;
- « — les résultats ;
- « — la situation des immobilisations et le tableau des amortissements correspondants. »

- 5 Bien qu'aucun système comptable particulier ne soit imposé aux établissements sous contrat simple, ces derniers n'en sont pas moins tenus d'établir une comptabilité claire, sincère et complète, puisqu'en vertu du même article 10, ils sont astreints, d'une part, à présenter des comptes de résultats annuels au Trésorier-Payeur Général et que, d'autre part, ils sont soumis à la vérification sur place des services du Trésor.

- 6 Le besoin de doter l'ensemble des organismes de méthodes comptables homogènes, s'inspirant des normes du plan comptable général, a été reconnu par les responsables nationaux de l'enseignement privé, non seulement à des fins de contrôle, mais encore dans le but d'améliorer les analyses internes de gestion. C'est ainsi que l'Association nationale des économistes des collectivités privées (A. N. E. C. P.) a recommandé en 1961, avec l'accord de la Direction, l'application d'une nomenclature comptable type, pouvant être simplifiée dans les écoles de faible importance généralement placées sous le régime du contrat simple.

Cette nomenclature a été modifiée et complétée depuis lors en accord avec la Direction. Les Trésoriers-Payeurs Généraux trouveront, en annexe 1 à la présente instruction, le texte de la dernière édition de la brochure spéciale intitulée « Le plan comptable des établissements d'enseignement privés » contenant la nomenclature en cause ainsi que le cadre comptable simplifié à l'usage des écoles primaires sous contrat simple. Ces documents se substituent à ceux reproduits aux annexes 1 et 2 de l'Instruction n° 62-94 - T-3 du 27 juillet 1962.

Parallèlement aux recommandations précédentes, des mesures d'ordre pratique ont été prises au niveau de chaque département en vue de mettre en œuvre le cadre général ainsi tracé et d'en préciser certains points particuliers.

B. — LA VENTILATION DES OPÉRATIONS PAR SECTEURS

- 7** Un établissement qui ne comprendrait qu'un externat, entièrement couvert par un contrat simple ou par un contrat d'association, est une abstraction sans équivalent dans la réalité.

En effet, les contrats souscrits peuvent concerner la totalité ou une partie seulement des classes d'enseignement. En outre, une même école peut être classée, pour certaines classes, sous le régime du contrat simple et, pour d'autres classes, sous le régime du contrat d'association.

Il en résulte, dans de nombreux organismes, une pluralité de secteurs pédagogiques auxquels s'ajoutent souvent un ou plusieurs secteurs extra-pédagogiques (internat et demi-pension, études surveillées).

Or, les obligations qui résultent pour les écoles des mesures d'aide de l'Etat affectent non seulement les secteurs pédagogiques sous contrat mais encore les secteurs extra-pédagogiques, puisque le contrat d'association fixe les contributions demandées aux familles au titre de l'internat, de la demi-pension et des études surveillées.

Dès lors, la comptabilité doit permettre de traduire, aussi fidèlement que possible, l'équilibre financier des différents secteurs et de mesurer le transfert de charges ainsi opéré des familles vers l'Etat.

Cet objectif ne saurait être atteint par la seule tenue de comptes globaux. Il nécessite l'établissement de comptes d'exploitation analytiques dans lesquels les charges et les produits sont répartis simultanément par nature et par branches d'activités. Une telle répartition conduit nécessairement à ventiler, selon des clés appropriées, les produits communs et les charges communes à l'ensemble ou à plusieurs des activités de l'établissement.

SECTION II. — La production des comptes annuels de résultats.

A. — LE DÉLAI DE PRODUCTION DES COMPTES ANNUELS DE RÉSULTATS

- 8** L'article 10 du décret du 15 mars 1961 précité prescrit aux établissements d'adresser, dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, les comptes de résultats de l'exercice écoulé.

Ces documents ont été généralement transmis dans la forme prévue par l'Association nationale des économes des collectivités privées en accord avec la Direction (modèles reproduits en annexes à l'instruction n° 62-94-T 3 du 27 juillet 1962).

Il a été constaté que le délai de trois mois n'était pas toujours respecté, soit par suite de négligences imputables aux établissements eux-mêmes, soit en raison de délais supplémentaires qu'entraîne, dans certains départements, le transit de ces documents par la Direction diocésaine de l'enseignement privé.

Il convient de rappeler aux intéressés les obligations qui leur incombent en la matière, la non-production des comptes dans les délais prescrits, pouvant constituer un manquement grave de nature à entraîner, après mise en demeure, l'application des sanctions prévues par le décret du 15 mars 1961.

B. — LA SINCÉRITÉ DES RÉSULTATS PRODUITS

- 9 Les comptes de résultats adressés chaque année aux Trésoriers-Payeurs Généraux doivent être le reflet fidèle de la situation des établissements pour l'exercice considéré.

Aussi bien, aucune discordance ne doit-elle apparaître entre les documents ainsi produits et la comptabilité des établissements, faute de quoi la sincérité des uns et des autres serait mise en cause.

- 10 Il est facile de s'assurer de cette cohérence pour les établissements sous contrat d'association — dont la comptabilité s'inspire des normes du plan comptable général — puisque les comptes de résultats sont formés par le compte d'exploitation et le compte de pertes et profits, ces derniers documents pouvant être, sans difficulté, accompagnés d'un bilan.

- 11 Au regard des établissements sous contrat simple, non astreints réglementairement aux normes du plan comptable général, les situations financières annuelles peuvent se limiter aux opérations des classes placées sous contrat. Lorsqu'il existe à la fois des classes sous contrat et des classes hors-contrat, les situations demandées constituent donc de simples extraits de la comptabilité générale. Elles n'en doivent pas moins traduire avec certitude les résultats financiers (excédentaires ou déficitaires) des classes sous contrat.

CHAPITRE II

LE CONTROLE DU RESPECT DE CES OBLIGATIONS

SECTION I. — La comptabilité.

A. — INDIVIDUALISATION COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS

- 12 La loi d'aide à l'enseignement privé et les décrets pris pour son application ne connaissent que les unités pédagogiques bénéficiaires des contrats et non pas les paroisses, congrégations ou associations d'éducation populaire qui, souvent, gèrent plusieurs établissements.

Dès lors, il importe que les comptes soient individualisés par école, quand bien même ils seraient tenus au siège de la collectivité support ou, comme dans certains départements, au siège de l'organisation diocésaine assurant la tutelle des associations d'éducation populaire et coordonnant leur activité.

Chaque école sous contrat doit ainsi disposer d'une personnalité comptable au sein de laquelle sont regroupées les recettes et les dépenses qui affectent son activité, la valeur des divers éléments composant son patrimoine propre, et ce, quelles que soient les méthodes de financement, ou encore la personne ou l'autorité habilitées à ordonner les dépenses et à prescrire les recettes.

B. — LE SYSTÈME COMPTABLE

- 13 Sous réserve des dispositions rappelées ci-dessus (n° 4), aucune méthode comptable n'est imposée aux établissements ; chacun d'eux utilise celle qui lui paraît la mieux adaptée à ses besoins ; au demeurant, la comptabilité doit être d'autant plus élaborée que l'établissement est plus important et comporte des activités plus différenciées.

- 14 Pour être le reflet fidèle d'une gestion, la comptabilité doit retracer, pour leur montant brut, les recettes et les dépenses, sans contraction entre elles ; les registres doivent être servis régulièrement ; les opérations doivent être justifiées ; les documents justificatifs étant classés méthodiquement et conservés en vue d'être présentés à l'autorité de contrôle.

Les Trésoriers-Payeurs Généraux ne devront pas manquer d'inviter les chefs d'établissement à respecter les disciplines élémentaires ainsi rappelées.

- 15 La comptabilité doit en outre être tenue par *année scolaire*. Bien qu'aucune règle ne soit prescrite en la matière, il paraît souhaitable que l'exercice comptable commence et s'achève aux mêmes dates à l'intérieur d'un même département.

- 16 Il convient de décrire, dans toute la mesure du possible, les opérations selon la méthode des droits constatés, de telle sorte que puissent être rapportés à chaque année scolaire l'ensemble des produits et des charges qui l'affectent.

Ainsi les subventions dont peut bénéficier un établissement au titre d'une année scolaire déterminée doivent être rattachées aux produits de cette même année et non pas à ceux de l'année au cours de laquelle elles seront effectivement perçues.

De même, les comptes de charges ne se borneront pas à enregistrer celles-ci au fur et à mesure qu'elles entraînent un décaissement. Ils devront comprendre toutes les charges se rapportant à l'exercice, même si elles ne sont réellement payées qu'au cours d'un exercice ultérieur.

Cette méthode est celle prévue par le plan comptable général, dont s'inspire le plan comptable type des établissements d'enseignement privés (cf. les comptes de tiers, et notamment les comptes de régularisation Passif 476 et 477 et les comptes de régularisation Actif 486 et 487 prévus dans la nouvelle nomenclature publiée en annexe n° 1 à la présente instruction). Son adoption vise à déterminer avec certitude les résultats annuels (excédentaires ou déficitaires) des établissements, la situation patrimoniale de ces derniers se trouvant affectée, non seulement par les encaissements et les décaissements intervenus au cours de l'année, mais encore par les créances et les dettes qui ont pris naissance au cours de la même période.

C. — LA SINCÉRITÉ DE LA COMPTABILITÉ

- 17 Avant la mise en place de l'aide de l'Etat à l'enseignement privé, la plupart des établissements ne possédaient pas de comptabilité ou n'y retraçaient qu'une partie de leurs opérations.

Malgré les efforts entrepris depuis plusieurs années, les comptabilités révèlent encore trop souvent l'inexpérience ou la négligence des teneurs de livres. Quel que soit le système utilisé, il importe que la comptabilité des établissements soit complète, exacte et permette d'aboutir à des résultats analytiques.

1° Une comptabilité complète.

- 18 Si les établissements retracent en général dans leur comptabilité l'ensemble des charges qu'ils assument, il n'en est pas de même de certains produits, tels que les libéralités reçues, et notamment les subventions qui leur sont allouées par des collectivités publiques et privées, ou encore certaines contributions accessoires versées par les familles d'élèves.

- 19 Dans certains cas, les collectivités locales prennent en charge les dépenses de fonctionnement matériel des établissements (art. 7 du décret n° 60-390 du 22 avril 1960 et article 13 du décret n° 60-745 du 28 juillet 1960). Cette prise en charge doit faire l'objet d'une convention entre l'établissement et la commune, convention fixant de manière explicite le volume, la consistance et les modalités de l'aide consentie. Bien entendu, celle-ci doit être inscrite en comptabilité.

Le montant des subventions communales versées en espèces doit pouvoir être aisément contrôlé, grâce notamment aux liaisons à établir entre les services du contrôle financier et le comptable du Trésor qui tient les comptes de la commune.

- 20 Le montant des subventions en nature, telles que les prestations de services (logement des maîtres, travaux d'entretien immobilier, goudronnage de cours...) ou l'octroi de fournitures (livres, combustibles) réglées directement par la collectivité aux fournisseurs, doit également être appréhendé dans les recettes de l'établissement ; il appartient à ce dernier de chiffrer, avec le maximum d'exactitude, la valeur des aides en nature, alors même qu'il ne serait pas en possession des factures permettant d'en connaître, au franc près, le montant.

- 21 Les observations qui précèdent méritent d'autant plus d'être soulignées que les subventions publiques autorisées sont accordées dans certaines limites et à certaines conditions :

— en aucun cas les avantages consentis par les collectivités publiques dans le domaine du fonctionnement matériel des classes sous contrat ne peuvent être proportionnellement supérieurs à ceux consentis par les collectivités en cause, dans le même domaine, aux classes des établissements d'enseignement publics correspondants du même ressort territorial (décrets n° 60-389 et 60-395 du 22 avril 1960 précité, art. 7) ;

- le cas échéant, ces avantages doivent être pris en compte pour la détermination des modalités de répartition de l'allocation scolaire destinée aux établissements d'enseignement privés sous contrat ; le conseil général, gestionnaire des fonds scolaires, a, en effet, la faculté de verser aux communes intéressées une dotation, calculée en fonction du nombre d'élèves fréquentant les classes sous contrat (art. 16 du décret n° 65-335 du 30 avril 1965 portant règlement d'administration publique et relatif à la gestion et l'utilisation des fonds scolaires destinés aux établissements d'enseignement publics ou privés) ;
- au regard des établissements sous contrat d'association (enseignements secondaire et technique), l'aide des communes s'analyse comme une participation aux dépenses de fonctionnement forfaitairement prises en charge par l'Etat ; elle ne saurait par conséquent s'ajouter au forfait d'externat prévu à l'article 14 du décret du 28 juillet 1960 précité.

On rappellera en outre certaines pratiques tendant à demander aux familles — souvent de manière systématique — des « redevances additionnelles », qui se cumulent avec les redevances normales prévues au contrat, et dont les motivations sont les plus diverses (contribution aux frais de chauffage, d'éclairage, participation aux frais généraux, fournitures d'atelier, supplément pour études surveillées, abonnement à des publications de l'établissement, participation à une association culturelle...).

Alors même qu'elles seraient seulement perçues de manière occasionnelle ou revêtiraient la forme de contributions bénévoles, ces recettes doivent apparaître dans les produits de l'exercice.

L'absence de comptabilisation des redevances additionnelles peut, en effet, conduire à masquer un dépassement des plafonds contractuels ; une telle pratique doit être systématiquement dénoncée, car elle laisse planer un doute sur la bonne foi des responsables des établissements au regard de l'exécution des contrats.

- 23 D'autres omissions importantes sont fréquemment relevées, tant en recettes qu'en dépenses, lorsqu'une partie des opérations de l'établissement est réalisée directement par une collectivité support. Le principe de l'individualisation comptable des écoles, rappelé ci-dessus, doit conduire à retracer dans la comptabilité de celles-ci les opérations en cause, puisqu'elles affectent directement les résultats financiers annuels dont les établissements doivent rendre compte.

- 24 Enfin, les vérificateurs pourront appeler l'attention des établissements d'une certaine importance sur l'opportunité de suivre en *stocks* certaines fournitures ou marchandises, telles que les denrées alimentaires, les fournitures scolaires, les combustibles solides ou liquides, les approvisionnements et les objets confectionnés dans les ateliers d'enseignement technique.

L'intérêt de cette méthode est évident sur le plan de la gestion financière ; elle conduit à corriger les résultats annuels en tenant compte de l'augmentation des stocks (recette) ou de la diminution des stocks (dépense) intervenues en cours d'année.

2° Une comptabilité exacte.

- 25 De nombreuses erreurs et incertitudes de classement affectent encore la comptabilité des établissements. Elles témoignent, le plus souvent, d'un certain flottement dans la qualification des opérations. Explicables à l'origine dans les petites écoles où n'existait aucune comptabilité, ces erreurs sont de moins en moins justifiables aujourd'hui. Elles ne sauraient en tout cas être admises dans les établissements placés sous le régime du contrat d'association qui, dans leur grande majorité, constituent des unités importantes, aux activités diversifiées.

- 26 Certaines erreurs affectent la comptabilisation des opérations de la gestion annuelle notamment :

— l'imputation inadéquate des versements reçus des parents d'élèves, dont certains ont le caractère de redevances (compte 70 du plan comptable type conseillé aux établissements) et d'autres celui de subventions ou de dons (comptes 71 et 769).

En règle générale, doivent être retracées au compte 769 les seules contributions à caractère bénévole, qui sont, le plus souvent, versées de manière occasionnelle. Les contributions, mêmes qualifiées de dons mais perçues de manière systématique, seront, en revanche, assimilées aux redevances dont les plafonds sont inscrits dans les contrats.

- 27 — la confusion entre, d'une part, les dons et contributions des familles et, d'autre part, les remboursements effectués par celles-ci de certains débours de l'établissement. Ces remboursements, qualifiés dans le plan comptable type de « débours récupérés », ont pour objet de rémunérer des services particuliers rendus par les établissements aux élèves (argent de poche, leçons particulières, séances récréatives, soins médicaux et pharmaceutiques...). Ainsi qu'il a été précisé dans la brochure éditée par l'association nationale des économes des collectivités privées, ces opérations devraient être normalement imputées à un compte de tiers ; cependant, c'est par souci de commodité que leur inscription au compte d'exploitation est autorisée. Il demeure cependant que les récupérations doivent être égales au montant des débours, l'excédent des premières sur les seconds constituant un don.

- 28 — l'imputation à des comptes de charges définitives des avances versées à des maîtres dont le traitement est assuré par l'Etat. Ces dépenses constituent des opérations qui n'affectent pas l'établissement ; en conséquence, elles doivent être retracées à des comptes de tiers.

- 29 D'autres erreurs, plus notables encore, révèlent une confusion entre les opérations de la gestion annuelle (compte d'exploitation et compte de pertes et profits) et les opérations en capital intéressant les seuls comptes de bilan. On citera :

1° *La comptabilisation défectueuse des subventions d'équipements reçues.*

Selon les règles du plan comptable général de 1957, le montant de telles subventions doit être retracé à un compte de bilan (compte principal 14). Annuellement, ce compte est débité par le crédit d'un compte de pertes et profits (compte divisionnaire 877 « Profits résultant de subventions d'équipement ») :

- d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;
— d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clauses d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Ainsi se trouve corrigé le surcroît de charges que représente l'annuité d'amortissement des immobilisations en cause.

On notera que certaines contributions publiques, bien que qualifiées de contributions à « l'entretien matériel » des établissements, peuvent revêtir, selon les normes du plan comptable général, le caractère de subventions d'équipement (cf. allocations scolaires affectées à l'acquisition et au renouvellement du matériel collectif d'enseignement et du mobilier scolaire, voir l'article 15 du décret n° 65-335 du 30 avril 1965).

- 30 2° La prise en compte, parmi les charges de fonctionnement d'un exercice, des dépenses de grosses réparations ou d'acquisitions immobilières ou encore la pratique de l'amortissement d'immeubles dont l'établissement n'est pas proprié-

31 La plupart des problèmes posés en la matière tiennent sans doute à la complexité des situations juridiques des établissements scolaires. Ces derniers ne sont pas toujours propriétaires des bâtiments et des installations qui les abritent, lesquels peuvent seulement être mis à leur disposition d'une manière durable. Toutefois, selon les situations locales, les établissements sont conduits à assumer certaines dépenses incombant normalement au propriétaire (grosses réparations, remboursement d'annuités d'emprunt), voire à prendre en charge tout ou partie du renouvellement ou de la modernisation des installations.

32 Au demeurant, les bilans des établissements ne sauraient retracer que la valeur des immobilisations leur appartenant.

Corrélativement, doivent seulement figurer parmi les charges d'exploitation :

- a) Au regard des immobilisations constituant le patrimoine des établissements :
- les dépenses d'entretien ;
 - les dotations aux amortissements ;
 - éventuellement, les provisions pour grosses réparations.
- b) Au regard des autres immobilisations, simplement mises à la disposition des établissements par un tiers :
- les loyers et charges locatives ;
 - éventuellement les provisions pour grosses réparations, et l'intérêt du remboursement des emprunts afférents à ces immobilisations, lorsque les contrats de location ont dérogé explicitement aux règles prévues en la matière par les articles 1720 et 1754 du Code civil ;
 - les provisions pour renouvellement des immobilisations, dans le cas où, en vertu de stipulations contractuelles explicites, les établissements sont tenus d'assurer, en tout ou partie, la charge du renouvellement et la modernisation des locaux et installations correspondants.

33 Il est en outre fréquemment constaté que les dépenses d'acquisition de *matériels* ou de *mobiliers* d'utilisation durable sont considérées par les établissements comme des charges d'exploitation ; elles contribuent ainsi à fausser les résultats de l'exercice au cours duquel les achats sont effectués. On ne saurait, en effet, faire supporter à chaque exercice que l'annuité d'amortissement correspondant à l'usure annuelle de ces équipements.

Il convient, en la matière, de conseiller aux établissements, et notamment à ceux qui sont placés sous le régime du contrat d'association, l'adoption des normes générales ci-après :

- a) Définition d'un *seuil - minimum* au-delà duquel les biens mobiliers qui ne se consomment pas par le premier usage, sont considérés comme des biens d'équipement.

Par analogie avec les dispositions mises en œuvre dans d'autres organismes et notamment dans les établissements d'enseignement secondaire publics, ce seuil-minimum ne devrait pas dépasser 500 F ; il pourrait même être fixé à un chiffre inférieur (100 F ou 200 F par exemple), lorsque la durée probable de l'immobilisation est supérieure à cinq ans.

Les seuils ainsi déterminés seraient appliqués :

- pour les biens dont l'établissement ne possède qu'une unité à la valeur unitaire des biens ;
- pour les biens dont l'établissement possède plusieurs unités de nature identique, à la valeur globale de ces unités.

Dans ces conditions, la très grande majorité des mobiliers scolaires et des matériels d'équipement affectés aux services d'externat ou d'internat, qui sont acquis par séries, seraient pratiquement rangés dans la catégorie des

valeurs immobilisées, quel que soit leur prix unitaire, par exemple, les chaises, les tabourets, les matelas, les couvertures, les matériels de réfectoire et de cuisine en métal (à l'exception toutefois des couverts...).

b) Les équipements acquis au cours d'une année peuvent être amortis à partir de l'exercice suivant.

c) Les achats de tous autres biens mobiliers ne se consommant pas par le premier usage et ne répondant pas aux spécifications ci-dessus seraient considérés comme des charges de fonctionnement.

34 Quant aux taux d'amortissement, ils doivent être calculés, pour chaque catégorie d'immobilisations, au prorata de la durée prévisible de celles-ci.

A titre indicatif, l'annexe n° 2 à la présente instruction reproduit les durées d'immobilisations prévues pour les établissements d'enseignement secondaire publics appliquant le plan comptable. Les Trésoriers-Payeurs généraux pourront utilement s'en inspirer dans le cadre de la mission de conseil qu'ils exercent auprès des responsables des établissements privés sous contrat.

35 Dans tous les cas où les dépenses d'amortissement ou de provisions, justifiées dans leur principe, paraissent anormalement gonflées, des demandes de précisions devront être formulées auprès des établissements.

Il pourra en être ainsi notamment lorsque :

- les dotations aux comptes de provisions ou d'amortissement apparaîtront moins comme destinées à compenser l'usure annuelle des équipements qu'à rattraper des retards accumulés au cours des années antérieures à la passation des contrats ;
- les établissements ayant manifesté l'intention de démolir et de reconstruire leurs locaux dans un proche avenir, auront calqué les durées d'amortissement sur le temps probable pendant lequel ils continueront à utiliser ces locaux.

Dans ces hypothèses, le gonflement anormal des charges aggrave la situation financière apparente de l'établissement ; on ne saurait cependant en déduire une insuffisance de la contribution des parents, ou du forfait d'externat versé par l'Etat pour les classes sous contrat d'association.

3° Une comptabilité permettant l'analyse des résultats par secteurs.

36 La comptabilité générale des établissements a pour objet de classer par nature les diverses charges et les divers produits de l'exercice. Mais, pour les raisons ci-dessus exprimées (n° 7), il est nécessaire que les opérations soient, en outre, ventilées par secteur.

Ce classement varie selon les établissements, car il est fonction, à la fois des activités exercées, des types de contrats souscrits et des sources de financement.

Deux séries de problèmes se posent à ce titre ; ils concernent respectivement :

- la détermination des secteurs au sein desquels seront répartis les produits et les charges de l'exercice ;
- la répartition des opérations entre les secteurs et en particulier, les clés de ventilation des charges communes et des produits communs.

a) L'analyse sectorielle.

37 C'est dans les établissements comportant plusieurs catégories d'activités (enseignement, nourriture, logement) et placés partiellement sous le régime du contrat simple et du contrat d'association que la décomposition des opérations doit être la plus poussée.

Les opérations de fonctionnement doivent donc, en bonne logique être analysées selon le schéma ci-après, qui traduit les diverses sources de financement et permet de mesurer avec certitude les modalités d'utilisation des aides publiques.

I. — Secteurs pédagogiques.

a) Classes sous contrat d'association.

38

Il ne suffit pas de déterminer les résultats de fonctionnement propres aux classes sous contrat d'association, il convient encore de dissiper toute incertitude sur la base comptable :

- d'une part, de la contribution demandée aux familles (dont le taux est fixé par le contrat) ;
- d'autre part, des aides publiques — quelle qu'en soit la forme — et notamment du forfait d'externat mis à la charge de l'Etat.

Le souci de rattacher les charges de fonctionnement aux deux sources de financement précédentes conduit à répartir les dépenses du secteur du contrat d'association en deux catégories distinctes :

1° Dépenses de l'externat simple couvertes par la contribution des familles.

En vertu de l'article 15 du décret n° 60-745 du 28 juillet 1960, cette contribution est destinée à couvrir, pour les dépenses de fonctionnement proprement dites :

- les frais afférents à l'enseignement religieux (1) ;
- l'amortissement des bâtiments affectés aux classes sous contrat ;
- les charges annuelles relatives au matériel d'équipement scientifique, scolaire ou sportif (achat de petits matériels considérés comme biens de fonctionnement et amortissements de matériels classés parmi les immobilisations) ;
- les provisions pour grosses réparations de bâtiments scolaires.

En outre, selon les termes de l'article 1^{er}, dernier alinéa, du décret n° 61-544 du 31 mai 1964, les établissements placés sous le régime du contrat d'association « sont autorisés à verser aux institutions de retraite une cotisation supplémentaire (à celle prise en charge par l'Etat) en vue de conserver aux intéressés des droits antérieurement acquis. Dans ce cas, une contribution particulière pourra être demandée aux familles sous le contrôle de l'administration ».

2° Autres dépenses d'externat.

Pour les classes d'enseignement secondaire et technique, ces dépenses sont couvertes par l'Etat sous une forme forfaitaire. Le forfait d'externat, calculé par élève, est « égal au coût moyen de l'entretien d'un élève externe dans un établissement public de l'Etat de catégorie correspondante, majoré de 5 % pour couvrir les charges financières, telles que les assurances et les impôts dont les établissements publics sont dégrevés » (art. 14 du décret du 28 juillet 1960 précité). Il est fixé à l'échelon national en fonction du résultat d'enquêtes périodiques.

Les mêmes dépenses peuvent être assumées par les collectivités locales en tout ou en partie. Dans ce cas, la collectivité doit passer une convention avec l'établissement. Si la prise en charge n'est que partielle, « elle revêt la forme d'une participation aux dépenses de fonctionnement assumées par l'Etat (art. 13 du même décret), la procédure applicable étant celle des fonds de concours (cf. circulaire du Ministre de l'Intérieur et du Ministre de l'Education nationale en date du 23 octobre 1961, reproduite en annexe à l'Instruction n° 63-136-T 3-B 1 du 9 octobre 1963).

(1) Et à l'exercice du culte, mais cette dernière affectation n'est pas une dépense d'externat.

Pour les classes du *premier degré*, les dépenses de fonctionnement (matériel) sont obligatoirement prises en charge par la commune « dans les mêmes conditions que pour les classes d'école primaire publique » (art. 7 du décret n° 60-389 du 22 avril 1960).

Enfin pour leurs classes sous contrat d'association dispensant un *enseignement élémentaire et préscolaire* et un *enseignement du 1^{er} cycle du second degré*, les établissements bénéficient, le cas échéant, de dotations du fonds scolaire départemental. Ces dotations sont réparties par le conseil général : les dépenses de fonctionnement (matériel) auxquelles elles peuvent être affectées sont énumérées aux articles 15 et 17 du décret n° 65-335 du 30 avril 1965, à savoir : dépenses d'entretien et de réparation des bâtiments scolaires, de transport des élèves, d'acquisition de livres et de fournitures scolaires (1).

b) Classes sous contrat simple.

39

On rappellera que les dépenses de fonctionnement (matériel) afférentes à ces classes peuvent être couvertes :

- par des subventions communales (dans les conditions fixées par une convention passée entre la collectivité et l'établissement, art. 7 du décret n° 60-390 du 22 avril 1960) ;
- par les dotations du fonds scolaires des établissements d'enseignement privés sous contrat, dans les mêmes limites et conditions que celles prévues ci-dessus pour les établissements placés sous le régime du contrat d'association ;
- par les redevances demandées aux familles, dont le taux est fixé dans les contrats.

c) Classes hors contrat.

40

Les dépenses de fonctionnement (personnel et matériel) afférentes à ces classes peuvent être couvertes de trois manières différentes :

- par des subventions et dons ;
- par l'octroi d'une prestation forfaitaire par élève au titre de l'allocation scolaire trimestrielle ; cette prestation est versée par le Préfet aux seuls établissements agréés par le Ministre de l'Education nationale (cf. décret du 30 avril 1966, titre IV) ; elle est affectée aux « dépenses concernant la rémunération des maîtres assurant l'enseignement des matières figurant au programme de l'enseignement public » (article 24 du même décret) ;
- par les redevances demandées aux familles, fixées en toute liberté.

II. — Secteurs extrapédagogiques.

41

Ce sont :

- l'internat ;
 - la demi-pension ;
 - l'externat surveillé,
- dont les charges justifient la contribution demandée aux familles.

Il est rappelé que, dans les établissements soumis au régime du contrat d'association, le contrat précise le montant des redevances demandées aux familles des externes surveillés, des demi-pensionnaires et des internes.

(1) On notera qu'une autre affectation du fonds scolaire prévue à l'article 15 du décret du 30 avril 1965 concerne « le renouvellement du matériel collectif d'enseignement et du mobilier scolaire ». Il s'agit là d'opérations d'équipement. Les fonds reçus à ce titre ne sauraient être retracés parmi les recettes de fonctionnement de l'organisme bénéficiaire.

- 42 *Remarques.* — Dans les plus grands établissements, ce classement fonctionnel des résultats peut être encore plus poussé, en vue d'appréhender également les diverses catégories d'enseignements (primaire, secondaire, technique, enseignement religieux) et les activités annexes (exercice du culte, infirmerie, blanchissage...).

A défaut de la tenue d'une comptabilité analytique d'exploitation, articulée sur les données de la comptabilité générale, cette dernière peut, elle-même, être organisée de manière à faire apparaître au niveau de certains comptes de classement par nature (charges, produits, valeurs immobilisées), à la fois les activités de l'établissement (enseignements, nourriture, logement...) et les secteurs (secteur commun à répartir, secteur sous contrat simple, secteur sous contrat d'association, secteur hors contrat).

Il suffit pour cela d'affecter les numéros de comptes d'indicatifs appropriés (cf. la méthode préconisée dans la brochure éditée par l'association nationale des économes des collectivités privées, brochure reproduite à l'annexe 1 à la présente instruction).

b) *La ventilation des opérations communes à plusieurs secteurs.*

- 43 La pluralité des secteurs au sein d'un même établissement conduit :

- à imputer directement à chaque secteur, au fur et à mesure de leur constatation, les charges et les produits qui lui sont affectés en propre ;
- à imputer aux « services communs » les seules opérations dont la répartition entre les différents secteurs ne peut être déterminée dans l'immédiat ;
- à répartir ultérieurement les charges et les produits communs en fonction de clés, tenant compte de la structure propre de l'établissement, mais toujours choisies selon des critères clairs et objectifs.

Sur ces divers points, les constatations faites à la suite des contrôles financiers effectués auprès des établissements, témoignent de très nombreuses incertitudes, en particulier :

- 44 1° *Des imputations directes inexactes*, par exemple :

- imputation de recettes et de dépenses des classes restées hors contrat aux secteurs sous contrat ;
- imputation de la totalité des dépenses d'administration générale et des frais de bureau aux secteurs pédagogiques ;
- imputation des dépenses d'externat surveillé (qui logiquement devraient suivre le régime de la pension) aux secteurs pédagogiques sous contrat.

- 45 2° *Le classement systématique des dépenses parmi les charges communes à répartir.*

En principe, seules les dépenses intéressant plusieurs secteurs devraient constituer les charges communes à répartir selon des procédés forfaitaires ; dans la pratique, il en est rarement ainsi. Certains établissements considèrent que la moitié et même plus de leur chiffre d'affaires doit donner lieu à une ventilation sur des bases forfaitaires. Dans d'autres, l'analyse est insuffisamment poussée ; elle ignore, par exemple, les postes de travail — cependant bien caractérisés — auxquels s'appliquent certaines dépenses (personnel de service, travaux d'entretien des locaux, loyer de bâtiments, amortissement de matériels).

- 46 3° *Des clés de répartition inadéquates.*

L'empirisme observé en la matière risque de fausser complètement les résultats des différents secteurs ; il conduit, le plus souvent, à alléger la situation des secteurs hors contrat au détriment des secteurs sous contrat, notamment du secteur sous contrat d'association.

En général, les critères choisis sont inadéquats ou trop sommaires ; l'emploi d'un certain critère (pourcentage des dépenses, nombre de classes, nombre d'élèves, superficie des locaux) demeure valable pour une catégorie déterminée d'opérations, mais n'a guère de signification pour les autres charges communes. Ainsi, l'utilisation du nombre d'élèves — coefficienté ou non — demeure commode pour la ventilation de certaines charges communes afférentes aux secteurs pédagogiques mais ne saurait rendre compte des réalités quand elle conduit à répartir certaines dépenses de matériels ou les annuités d'amortissement des locaux.

En la matière, il importe donc de conseiller aux établissements d'utiliser des clés de répartition diversifiées selon la nature des opérations. A titre indicatif, et compte tenu de la pratique suivie dans certains établissements où l'analyse a été particulièrement poussée, l'annexe n° 5 à la présente instruction fournit un certain nombre de précisions qui pourront être utilement données aux établissements.

SECTION II. — L'utilisation des ressources publiques et le respect des clauses contractuelles.

- 47 L'aide publique directe (subventions) ou indirecte (prise en charge du traitement des maîtres) accordée par l'Etat ou par d'autres collectivités publiques aux établissements d'enseignement privés sous contrat est, dans son principe, une aide affectée. Elle doit théoriquement se traduire par un allègement correspondant de la charge des parents dans le cas du contrat simple et, en principe, par la gratuité de l'externat simple dans le cas du contrat d'association, sous réserve d'une contribution destinée, pour l'essentiel, à l'équipement et à l'amortissement des immobilisations.

L'importance de l'aide et le souci d'une répercussion de celle-ci sur la charge des parents d'élèves, expliquent l'existence d'un contrôle financier régulier.

Ce contrôle trouve à s'exercer de deux façons qui seront successivement examinées :

A. — CONTRÔLE SUR PLACE

- 48 Si l'examen de la comptabilité, de la régularité des pièces présentées et de la sincérité des comptes de résultats, constitue un élément essentiel du contrôle sur place, ce dernier poursuit un objectif plus large qui est de mettre en évidence la manière dont les établissements ont respecté leurs obligations vis-à-vis de l'Etat et notamment les clauses financières inscrites dans les contrats. Dans cette perspective, le contrôle sur place doit permettre de s'assurer des conditions dans lesquelles le nouvel équilibre financier des établissements se trouve réalisé.

1° Etablissements placés sous le régime du contrat simple.

- a) Le respect du taux des redevances demandées aux familles.

- 49 L'article 9 du décret n° 61-246 du 15 mars 1961 prescrit de déterminer si le taux de réduction des redevances de scolarité correspond effectivement à la prise en charge des traitements des maîtres « agréés ».

En fait, ces dispositions n'ont pu que très difficilement être mises en œuvre, pour plusieurs raisons :

- la plupart des contrats simples ne prévoient pas de taux de réduction ; ils se bornent à fixer, éventuellement pour chaque classe sous contrat, un taux plafond de redevances de scolarité ;

— au fur et à mesure que le temps passe, la référence à une situation antérieure à la date de signature du premier contrat perd de sa signification, et ceci d'autant plus que la plupart des petits établissements ne tenaient pas de comptabilité à cette époque ou que les redevances versées par les familles avaient fréquemment le caractère de contributions bénévoles.

- 50** Dès lors, le vérificateur doit s'assurer que la redevance demandée aux familles ne dépasse pas le taux fixé au contrat.

Cette redevance est affectée aux seules charges d'externat. En effet, à la différence des dispositions applicables en matière de contrat d'association, les règles du contrat simple n'obligent pas à prévoir, dans le contrat lui-même, le taux des redevances réclamées aux familles au titre de l'internat, de la demi-pension, ou des études surveillées.

- 51** Mais il doit bien être entendu que la redevance des familles prévue aux contrats simples est exclusive de toute autre redevance additionnelle afférente à l'activité pédagogique de l'établissement, telle que celles énumérées ci-dessus (n° 22). Lorsque des contributions additionnelles, même qualifiées de « volontaires », sont perçues de manière systématique, elles doivent être considérées comme un élément de la redevance normale ; si le total de la redevance normale et des contributions additionnelles dépasse le plafond contractuel, l'établissement doit être considéré comme ayant enfreint les termes du contrat. Il lui appartient :
- de suspendre le recouvrement sur les familles des sommes excédant la redevance prévue au contrat ;
 - le cas échéant, de solliciter, avec justification à l'appui, un relèvement de cette redevance.

Remarque est faite que la présentation d'une telle demande n'autorise pas l'établissement à anticiper, de son propre chef, sur un relèvement du plafond des redevances, avant la signature de l'avenant au contrat.

Si l'avenant ne régularise pas, pour le passé, la situation de l'établissement, les sommes perçues en trop avant la conclusion dudit avenant doivent être reversées.

Dans une telle hypothèse, le vérificateur doit prescrire le remboursement aux familles des sommes indûment perçues, et veiller à ce que l'établissement constate effectivement dans sa comptabilité la dette correspondante (les recettes de scolarité étant réduites à due concurrence, ou une dépense étant constatée à Pertes et Profits).

- 52** Si les familles acceptent de faire abandon des sommes versées en trop à l'établissement, ce dernier est fondé à constater la recette d'ordre correspondante à un compte de produits (cf. compte 769 « Autres produits accessoires [dons, quêtes] » ou à un compte de profits exceptionnels. Dans tous les cas, l'abandon de la créance des parents d'élèves devrait être justifié par un document explicite, daté et signé par les parents ou par leurs ayants droit.

b) *L'utilisation des aides publiques directes.*

- 53** Dans la mesure où les établissements sous contrat simple bénéficient d'une subvention d'une collectivité locale ou de ressources provenant du fonds scolaire des établissements et classes d'enseignement sous contrat (allocation scolaire), il importe de s'assurer :

1° Que l'utilisation de telles aides est conforme aux affectations prévues.

Au regard de l'allocation scolaire, on rappellera ici les termes de l'article 13 du décret n° 65-395 du 30 avril 1965, selon lequel « les établissements privés sont tenus de fournir chaque année aux autorités académiques

un état des dépenses financées sur les ressources de ce fonds et de présenter à toute réquisition des mêmes autorités les pièces justificatives desdites dépenses. Les sommes perçues indûment ou utilisées irrégulièrement sont reversées (au fonds scolaire) ».

S'agissant de la participation communale aux frais de fonctionnement matériel, les conventions conclues à cet effet entre les communes et les établissements précisent les affectations prévues, qui correspondent, en règle générale, aux dépenses suivantes :

- entretien des locaux affectés à l'enseignement ;
- frais de chauffage, d'éclairage et de nettoyage des locaux à l'usage des élèves ;
- entretien et, s'il y a lieu, renouvellement du mobilier scolaire et du matériel collectif d'enseignement ;
- achat de registres et imprimés à l'usage des classes ;
- rémunération des femmes de service ;

à l'exclusion, par conséquent, des frais de grosses réparations des immeubles, des travaux de construction ou d'acquisition des immeubles ou qui prolongent la durée de ces derniers, de l'achat de meubles considérés comme biens d'équipement, de la location d'immeubles ou de meubles.

Les mêmes conventions prévoient, au reste, l'envoi par le chef d'établissement d'un compte d'emploi annuel à la collectivité intéressée.

- 2° Que les redevances demandées aux familles ne font pas double emploi avec les aides précédentes.

Le vérificateur pourra ainsi s'assurer du bien-fondé des taux des redevances effectivement pratiqués.

c) Le remboursement des charges fiscales et sociales.

- 54 Les vérifications sur place doivent également permettre d'étudier les conditions dans lesquelles l'établissement s'acquitte de ses obligations au regard des charges sociales et fiscales afférentes aux traitements des maîtres agréés, charges qui ont été avancées par l'Etat en vertu de l'article 5 du décret n° 60-746 du 28 juillet 1960.

Cette dette constitue, en effet, une dépense normale de fonctionnement des établissements sous contrat simple.

Bien que la situation des maîtres non laïcs au regard de la sécurité sociale ne soit pas définitivement réglée, on rappellera que les établissements sont provisoirement dispensés de s'acquitter de leurs dettes afférentes à cette catégorie de maîtres. Ces dettes qui concernent à la fois le remboursement des charges sociales et fiscales correspondent au montant des titres qui avaient été émis à leur rencontre jusqu'à la fin de l'année 1964 (cf. note de service n° 65-100-T 5 A 7 du 22 mars 1965). En attendant qu'une position définitive ait été prise en la matière, les titres en cause continueront à être pris en charge dans les écritures des Trésoriers-Payeurs Généraux.

2° Etablissements placés sous le régime du contrat d'association.

a) L'aide de l'Etat (forfait d'externat) et la contribution des familles.

- 55 Le secteur pédagogique bénéficiaire de ce type de contrat est, ainsi qu'il a été dit ci-dessus, doté de deux sources de recettes consacrées à deux séries de charges distinctes :

- un « secteur public », financé par une contribution de l'Etat (forfait d'externat) ;
- un « secteur parents », financé par des redevances scolaires.

Le contrôle du bon fonctionnement de ce système s'est heurté à des difficultés, les articles 14 et 15 du décret n° 60-745 du 28 juillet 1960 donnant lieu, de la part des responsables des établissements, à des interprétations diverses. En effet, ces articles n'énumèrent pas de façon explicite l'ensemble des charges de fonctionnement (matériel) des classes sous contrat d'association ; dès lors, se pose le problème de savoir quelles charges peuvent être couvertes respectivement par le forfait d'externat et par la contribution des familles. A cet égard, les principes suivants seront retenus :

56 La contribution des familles, ne doit pas être affectée à d'autres dépenses que celles énumérées, sans ambiguïté, par l'article 15 du décret précité et par l'article 1^{er}, dernier alinéa, du décret n° 61-544 du 31 mai 1961 (cf. ci-dessus, n° 38). On notera que l'énumération figurant au 1^{er} alinéa de l'article 15 du décret du 28 juillet 1960 comporte un caractère limitatif.

57 Les autres dépenses de fonctionnement matériel, couvertes par le forfait d'externat concernent donc :

- l'entretien des immeubles et du matériel affecté aux classes sous contrat d'association ;
- les frais de direction, d'administration et de surveillance des externes ;
- les dépenses afférentes à la rémunération des agents de service ;
- les dépenses de chauffage, d'éclairage, d'eau, de téléphone et de correspondance ;
- les assurances et impôts.

Observation est faite que, certaines de ces charges étant communes à plusieurs secteurs, leur montant ne peut être connu directement mais doit être calculé à l'aide de clés de répartition.

58 En aucun cas, ne doivent y être ajoutées les dépenses de renouvellement ou d'extension des immobilisations, des équipements et du matériel (y compris les charges d'amortissement ou de provisions pour grosses réparations correspondantes) puisque ces dépenses sont couvertes par la contribution des familles. L'aide de l'Etat à l'enseignement privé demeure, en effet, dans son principe, une aide de fonctionnement.

b) Les subventions des communes et l'allocation scolaire.

59 Les indications fournies précédemment (n° 53) au regard des établissements sous contrat simple sont également applicables aux classes sous contrat d'association.

60 On notera cependant que les collectivités locales, tenues d'assumer les dépenses de fonctionnement matériel des classes du premier degré sous contrat d'association, ont seulement la faculté de contribuer à l'entretien matériel des classes d'enseignement secondaire et technique en assumant en tout ou partie, la charge du forfait d'externat. Aussi bien, est-il prévu qu'à l'appui du mandatement de ce forfait doit être présentée la déclaration du chef d'établissement faisant connaître le cas échéant, le montant de la participation allouée par les collectivités locales (décret n° 61-246 du 15 mars 1961, art. 6).

c) Le respect du taux des contributions des familles.

61 Les redevances que les établissements placés sous le régime du contrat d'association sont autorisés à demander aux familles peuvent avoir trait à l'externat simple, à l'externat surveillé, à la demi-pension ou à l'internat. La première catégorie de contribution affecte le secteur pédagogique sous contrat, les trois autres le secteur extrapédagogique.

Les vérificateurs doivent s'assurer que les redevances effectivement pratiquées, pour chaque catégorie de prestations, se situent bien à l'intérieur des seuils prévus au contrat. En cas de dépassement, les indications ci-dessus (n° 49 à 52) données en matière de contrat simple sont applicables, *mutatis mutandis*, aux établissements sous contrat d'association.

B. — CONTRÔLE SUR PIÈCES

- 62 Ce contrôle porte sur l'examen des comptes annuels de résultats. Il se présente de manière quelque peu différente pour les établissements ayant souscrit un contrat simple et pour ceux soumis au régime du contrat d'association.

1° Régime du contrat simple.

- 63 Une difficulté essentielle du contrôle résulte du fait qu'il ne porte que sur les résultats des classes placées sous ce régime, ces dernières classes pouvant ne représenter, en importance, qu'une faible partie de l'activité des établissements.

Dès lors, la production de comptes partiels de résultats, en méconnaissant les principes de l'unité et de l'universalité comptables, ne permet pas de porter un jugement sur la situation financière d'ensemble des établissements. L'examen des résultats fournis selon le modèle très simple reproduit à l'annexe n° 4 de l'instruction n° 62-94-T 3 du 27 juillet 1962 ne peut guère révéler que les anomalies les plus apparentes, en particulier :

- absence de prise en compte de produits ou de charges intéressant normalement les classes sous contrat simple ;
- variation importante de certains postes d'une année sur l'autre ;
- disparités sensibles résultant de comparaisons avec d'autres établissements de même catégorie ;
- différence entre les comptes de résultats et les autres renseignements — d'ordre comptable ou non comptable — en possession des trésoriers-payeurs généraux (cf. dettes de l'établissement en matière de charges sociales et fiscales afférentes aux rémunérations des maîtres agréés, subventions versées par les communes ou par d'autres collectivités publiques ou privées au cours de l'exercice considéré).

- 64 Aussi bien, les renseignements fournis dans ce modèle doivent-ils être, autant que possible, éclairés par la production, d'informations complémentaires, à savoir :

- clés de répartition des charges et des produits communs lorsque une partie seulement de l'établissement est placée sous contrat ;
- montant des seuils des redevances demandées aux familles, prévues dans le contrat ;
- montant des redevances effectivement payées (à comparer avec les autres éléments de même nature figurant dans le dossier de l'établissement tenu à la Trésorerie générale) ;
- effectifs scolaires des différentes classes sous contrat.

Ainsi, à défaut même de vérifications sur place au cours des dernières années, les comptes annuels de résultats peuvent être utilisés pour suivre l'évolution des tarifs.

Dans la pratique, il appartient aux Trésoriers-Payeurs Généraux de s'entendre avec les établissements et les services départementaux de l'enseignement privé, en vue de normaliser la production des divers documents destinés à faciliter l'exercice du contrôle sur pièces.

2° Régime du contrat d'association.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

65 Les établissements ayant souscrit un contrat d'association (souvent jumelé à un ou plusieurs contrats simples) doivent naturellement fournir des comptes de résultats plus élaborés :

- d'une part, ils sont tenus d'organiser leur comptabilité en s'inspirant des règles du plan comptable général, ce qui les conduit à dresser en fin d'année un compte d'exploitation, un compte de pertes et profits et un bilan ;
- d'autre part, une large fraction de leurs activités, quelquefois la totalité, est soumise au contrôle financier de l'Etat (secteur pédagogique sous contrat, secteur extra-pédagogique alimenté par les contributions des familles) (1).

Il est donc nécessaire que les résultats financiers de fin d'année adressés à l'autorité de contrôle puissent présenter une décomposition analytique du compte d'exploitation et du compte de pertes et profits.

66 En vue de retracer l'équilibre respectif des différents secteurs d'activité, les comptes de résultats adressés à la Trésorerie générale doivent donc, en bonne logique, et de la même manière que la comptabilité des établissements, comporter les ventilations suivantes :

- une section de charges communes et de produits communs à répartir ;
- des sections « définitives » comprenant :
 - dans le secteur pédagogique (externat simple) :
 - les classes sous contrat simple ;
 - les classes hors contrat.
 - dans le secteur extra pédagogique :
 - l'internat ;
 - la demi-pension ;
 - les études surveillées.

Cette décomposition peut être donnée dans les nouveaux modèles de comptes de résultats reproduits aux annexes n°s 3 et 4 de la présente instruction.

L'attention est appelée sur le fait que ces modèles ont reçu l'accord des responsables de l'association nationale des économes des collectivités privées qui doit les diffuser auprès des établissements. Ils se substituent à celui reproduit à l'annexe n° 3 de l'instruction du 27 juillet 1962 précitée.

67 Outre les informations complémentaires destinées à permettre la lecture des comptes analytiques, qui sont les mêmes que celles prévues en matière de contrat simple (clés de répartition, seuils de redevances prévus au contrat, taux de redevances effectivement pratiqués, effectifs scolaires), les Trésoriers-Payeurs Généraux auront intérêt à demander la production du *bilan* de fin d'exercice, ce document retraçant les opérations en capital qui ne se trouvent pas dans les comptes de résultats, notamment les acquisitions d'immobilisations et les subventions d'équipement reçues.

Selon les règles prévues par le plan comptable général de 1957, ces dernières subventions doivent être rattachées en recette au compte de pertes et profits, à concurrence des annuités d'amortissement des immobilisations qu'elles ont servi à financer. L'existence de telles subventions a donc une incidence directe sur l'équipement des comptes annuels de l'établissement.

Ainsi, la production du bilan apporte-t-elle une garantie supplémentaire pour la vérification de la sincérité des comptes de résultats.

(1) Le contrôle financier portant sur les établissements placés sous le régime du contrat d'association ne saurait être limité aux seuls secteurs pédagogiques, puisque le contrat — dont ce contrôle a pour objet de vérifier le respect — comporte des stipulations plafonnant les contributions demandées aux familles au titre de l'internat, de la demi-pension ou de l'externat.

C. — ARTICULATION DU CONTRÔLE SUR PLACE ET DU CONTRÔLE SUR PIÈCES

68 Les vérifications sur pièces ne doivent pas seulement permettre de s'assurer de la régularité formelle des opérations, elles conduisent, en outre, à *préparer les contrôles sur place*.

En effet, le nombre d'établissements à vérifier impose inévitablement aux Trésoriers-Payeurs Généraux la détermination d'un ordre de priorité. D'une manière générale, priorité sera donnée au contrôle des établissements suivants :

- établissements placés sous le régime du contrat d'association ;
- établissements de plus d'importance placés sous le régime du contrat simple ;
- établissements qui ne produisent pas ou qui produisent irrégulièrement les comptes de résultats, ou qui s'acquittent mal de leurs dettes au titre des charges sociales et fiscales ;
- établissements dont les comptes annuels présentent des anomalies, ou font apparaître un dépassement des tarifs plafonds de redevances
- établissements dont la situation s'est brusquement détériorée ou qui, selon les informations en possession des Trésoriers-Payeurs Généraux, ont demandé un relèvement des seuils de redevances prévus aux contrats.

Remarque est faite que l'énumération précédente ne comporte aucun classement des priorités dans un ordre ascendant ou descendant.

CHAPITRE III

L'ASPECT REGULATEUR DU CONTROLE FINANCIER

69 Les conditions dans lesquelles a dû être organisé depuis 5 ans le contrôle financier de l'aide de l'Etat aux établissements d'enseignement privés s'expliquent, tant par les objectifs spécifiques qui lui sont assignés, que par les pratiques suivies antérieurement dans les établissements, notamment en matière de tenue de la comptabilité.

Dans cette situation, les vérificateurs ont très largement exercé, au cours de cette première période, une mission de conseil financier. En outre, des contacts fructueux ont pu se nouer entre les Trésoriers-Payeurs Généraux et les directions diocésaines chargées, à l'échelon de chaque département, de suivre la mise en œuvre des nouvelles structures nées de la loi du 31 décembre 1959.

70 La mise en œuvre de l'aide de l'Etat à l'enseignement privé est aujourd'hui suffisamment avancée pour que les Trésoriers-Payeurs Généraux puissent désormais exercer au mieux un rôle régulateur qui constitue le prolongement normal des contrôles financiers *stricto sensu*.

Ce rôle semble pouvoir être analysé à un triple point de vue :

- au regard de la vérité des tarifs contractuels de redevances ;
- au regard de la fixation des clauses financières des contrats ;
- pour la mise en œuvre éventuelle de sanctions, en cas de manquement grave aux stipulations contractuelles.

SECTION I. — La vérité des tarifs contractuels des redevances ou contributions des familles.

71 En vertu de la loi d'aide à l'enseignement privé et des décrets d'application, chaque contrat doit fixer les tarifs qui seront demandés aux familles : redevances de scolarité dans le cas du contrat simple, contribution des familles dans celui du contrat d'association.

Lorsque aucun taux de réduction n'est fixé dans le contrat, la redevance de scolarité doit être calculée de manière à comporter une réduction, correspondant à l'allègement des charges qui résultent pour l'établissement de l'aide de l'Etat.

Dans le cas du contrat d'association, le principe est celui de la gratuité de l'enseignement ; une contribution des familles peut cependant être demandée pour faire face à certaines dépenses limitativement énumérées.

- 72 Or, il résulte des conclusions de l'Inspection générale des Finances que les établissements n'ont généralement répercuté sur les parents qu'une assez faible fraction de l'allègement de charge dont ils ont bénéficié.

Une telle situation a pu se vérifier, non seulement au regard des établissements qui ne respectaient pas les seuils de redevances prévus dans les contrats, mais aussi vis-à-vis d'établissements qui se sont pliés aux disciplines contractuelles.

En fait, dans de nombreux cas, les redevances de scolarité et les contributions des familles ont été fixées de manière uniforme, au sein d'une même circonscription, et cela, faute de connaissance précise de la situation financière des différents établissements.

- 73 A l'heure actuelle, ces derniers ont, dans l'ensemble, organisé leur comptabilité. Le contrôle de celle-ci conduit à lui apporter des perfectionnements et, par le moyen des analyses comptables, à s'assurer du respect par les établissements des tarifs contractuels. Dans un second stade, il doit permettre de mieux mesurer les conditions de l'équilibre financier des établissements et, par suite, de porter un éclairage nouveau sur le taux des redevances autorisées.

Dès lors, il entre dans la mission normale du contrôle financier de rechercher, au-delà du simple examen de la régularité si les seuils de redevances et contributions familiales prévus aux contrats répondent pleinement aux besoins des établissements tels qu'ils résultent des comptabilités produites.

SECTION II. — La détermination des clauses financières des contrats.

- 74 Certes, aucun texte ne prévoit la consultation obligatoire des Trésoriers-Payeurs Généraux sur les clauses financières des contrats passés avec les établissements, ni sur les avenants auxdits contrats. Il n'en reste pas moins que les services du Trésor détiennent aujourd'hui des renseignements précieux sur les conditions d'utilisation de l'aide par les établissements et sur l'allègement des charges qu'elle entraîne, tant pour ces derniers que pour les familles des élèves.

En outre, les informations précédentes, extraites de comptabilité en voie de normalisation, peuvent faire l'objet d'exploitations statistiques. Eclairées par des comparaisons d'établissement à établissement, elles constituent la base indispensable de toute connaissance de l'équilibre financier des établissements et le moyen de s'assurer de la justification des taux de redevances à la charge des familles qui sont inscrites dans les contrats.

- 75 Les comptables supérieurs du Trésor ne devront pas manquer de communiquer ces informations et leurs prolongements statistiques aux préfets chargés, en liaison avec les autorités académiques, d'arrêter les clauses financières des contrats.

Cette communication aura lieu chaque fois que le Préfet consultera le Trésorier-Payeur Général, ainsi que chaque fois que ce dernier estimera opportun de porter à la connaissance du Préfet les informations en sa possession.

Au total, les diligences précédentes devront permettre d'éclairer les autorités responsables sur le bien-fondé des requêtes des chefs d'établissement tendant à la conclusion d'un nouveau contrat ou à un aménagement des tarifs des redevances demandées aux familles.

Il devrait ultérieurement en résulter une plus grande diversification de ces tarifs, les taux inscrits dans les contrats étant modulés en fonction de la situation spécifique de chaque établissement.

SECTION III. — La suite à donner aux manquements graves constatés.

- 76** Le rôle d'informateur et de conseil des Trésoriers-Payeurs Généraux doit également trouver à s'exercer lorsque des manquements graves sont constatés à la charge de certains établissements sous contrat.

Les dispositions prévues à ce titre par l'instruction n° 61-80 - T 3 du 26 mai 1961 conservent toute leur valeur.

On observera cependant que les sanctions à prendre dans cette hypothèse, telles qu'elles ont été prévues par l'article 12 du décret n° 61-246 du 15 mars 1961 (suspension du paiement des mandats établis au bénéfice de l'établissement ou des rémunérations des maîtres reconnus responsables des manquements) ne peuvent que très rarement être mises en œuvre.

En effet, dans la plupart des cas de manquements graves — à savoir absence de comptabilité, comptabilité falsifiée, déclarations inexactes, emploi de fonds à un autre usage que celui prévu au contrat, dépassement des tarifs plafonds, refus de produire certains documents — les responsabilités sont diffuses ou concernent des écoles sous contrat simple qui ne bénéficient pas directement de l'aide de l'Etat.

- 77** Dès lors, il appartient aux Trésoriers-Payeurs Généraux de signaler aux responsables des établissements la gravité des errements constatés et de les inviter à régulariser la situation dans un certain délai.

- 78** Si les redressements demandés ne sont pas opérés au terme de ce délai, les comptables supérieurs du Trésor doivent alors aviser le Préfet du non-respect des clauses du contrat. Si les faits qui sont à l'origine du manquement s'expliquent par une négligence caractérisée des chefs d'établissement, cette notification pourra appeler spécialement l'attention sur l'opportunité d'une dénonciation du contrat par l'administration.

Bien entendu, les rapports adressés aux Préfets doivent reposer sur des faits précis et des constatations objectives. Il sera tenu compte, non seulement des omissions ou des errements directement contraires aux normes réglementaires ou contractuelles, mais encore de la persistance de pratiques irrégulières plusieurs années après la passation des contrats.

- 79** Dans le cas où aucune suite ne serait donnée par les autorités préfectorales à ces rapports, les Trésoriers-Payeurs Généraux voudraient bien en aviser la Direction de la Comptabilité Publique, sous le timbre du bureau D 4.

Le Directeur de la Comptabilité Publique,
Jean SÉRISÉ.

LE PLAN COMPTABLE

des

ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT PRIVÉS

3^e Edition

Approuvée par le Ministère des Finances

Association Nationale
des Economes de Collectivités Privées
27, rue de la Pompe
PARIS-16^e

NOTE DE L'A. N. E. C. P.

Cette brochure n'est pas un manuel de comptabilité : c'est un modèle de mise en place du Plan comptable général adapté à l'Enseignement libre, compte tenu des dispositions de la nouvelle législation scolaire, et approuvé par le Ministère des Finances.

Les ~~procédés techniques de cette mise en application~~ sont laissés au choix de chacun.

La mise en application intégrale du Plan comptable qui vous est présenté est sans aucun doute un idéal à atteindre. Cependant, il est bien évident que les A. E. P. qui gèrent de petites écoles n'auront pas à inscrire dans leur comptabilité tous les postes prévus dans ce Plan ; ~~nous avons donc fait une sélection des~~ postes qui nous paraissent indispensables pour la comptabilité de ces A. E. P.

Il est bien entendu que, si certaines A. E. P. ont une activité plus étendue, elles devront ajouter les postes correspondants, conformément au Plan comptable.

LE PLAN COMPTABLE

des

ETABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT PRIVES

Par MM. Henri AUVINET et Jean-Claude CAILLIAU
Experts Comptables diplômés

UN PLAN COMPTABLE, POURQUOI ?

La comptabilité des établissements d'enseignement privés devra, dit l'article 10 du décret n° 61-246 du 15 mars 1961, « s'inspirer du Plan comptable général approuvé par arrêté du Ministre des Finances du 11 mai 1957 ».

Il n'est pas de comptabilité sans plan comptable : ce qu'exige la loi c'est que ce plan s'inspire du Plan comptable général approuvé en 1957.

Un grand nombre d'établissements n'ont, d'ailleurs, pas attendu le décret du 15 mars 1961 pour organiser leur comptabilité suivant ce Plan comptable général, et beaucoup en ont tiré le plus grand profit. Aussi, bien que la loi prise à la lettre semble n'imposer la tenue d'une comptabilité s'inspirant du Plan comptable général qu'aux établissements placés sous contrat d'association, l'utilisation de ce Plan paraît-elle devoir être recommandée aux établissements placés sous contrat simple et même à ceux n'ayant passé aucun contrat avec l'Etat.

Utiliser le Plan comptable général, cela ne veut pas dire le copier purement et simplement : ce Plan n'est en effet qu'un vêtement de confection qui s'applique ou peut s'appliquer à toutes les entreprises industrielles et commerciales, à tous les établissements publics et privés.

Tel quel, ce vêtement de confection ne saurait convenir à toutes les entreprises : les besoins, la structure, l'organisation des entreprises sont, en effet, très variables et les problèmes qui se posent aux établissements d'enseignement sont très différents de ceux qui se posent aux entreprises industrielles et commerciales. L'activité même varie d'un établissement à un autre. C'est ainsi qu'à côté de la fonction enseignement, les pensionnats assurent des prestations rappelant celles d'un hôtelier et d'un restaurateur. Quant à l'enseignement lui-même, il peut intéresser des branches diverses : primaire, secondaire, technique, agricole... La forme juridique adoptée par l'établissement n'est pas sans influence sur le Plan comptable, non plus que le lien avec l'Etat : un établissement peut fort bien se trouver lié à la fois par un contrat simple pour une partie de ses classes et par un contrat d'association pour les autres. C'est donc un plan comptable « sur mesure » qu'il faut à chaque établissement. C'est pourquoi le texte légal ne dit pas : « les établissements devront adopter le Plan comptable général ». Il se contente de dire : « La comptabilité devra s'inspirer du Plan comptable général ».

S'inspirer du Plan comptable général, cela veut dire en adopter les définitions, le classement, la terminologie, les modes d'évaluation. Si certains comptes semblent inutiles, ils peuvent, bien entendu, être supprimés. Par contre, il est bien évident que de nombreux comptes spéciaux aux établissements d'enseignement devront être inclus dans le plan. Une terminologie spéciale pourra même être utilisée.

Le Plan comptable spécial de l'enseignement privé devra être à la fois assez souple pour s'adapter à chaque établissement suivant ses activités, sa forme juridique, les contrats qui le lient à l'Etat et les moyens comptables utilisés et, malgré tous, assez rigide pour que tous utilisent le même langage comptable.

Qu'est-ce que le Plan comptable général ?

Le Plan comptable général se présente sous forme d'une liste de comptes classés rationnellement selon le système décimal. Il comprend dix casses numérotées de 1 à 0, mais seules les classes de 1 à 8 intéressent la comptabilité générale. La classe 9 concerne la comptabilité analytique d'exploitation et la classe 0 est affectée aux comptes de statistiques.

Dans chaque classe, on distingue les comptes principaux composés de deux chiffres dont le premier est celui de la classe, puis les comptes divisionnaires composés de trois chiffres et ensuite les sous-comptes... C'est ainsi que les loyers des constructions sont comptabilisés sous le n° 6.302, sous-compte divisionnaire 630 « loyers et charges locatives » lequel figure à l'intérieur du compte principal 63 « travaux, fournitures et services extérieurs ». Ce dernier compte est un compte de la classe 6 affectée aux charges.

Les huit classes utilisées pour la comptabilité générale sont les suivantes :

Classe 1 : Comptes de capitaux permanents.

Classe 2 : Comptes de valeurs immobilisées.

Classe 3 : Comptes de stocks.

Classe 4 : Comptes de tiers.

Classe 5 : Comptes financiers.

Classe 6 : Comptes de charges.

Classe 7 : Comptes de produits.

Classe 8 : Comptes de résultats.

Quels sont les besoins des établissements d'enseignement privés ?

Il est aisé de dresser une liste des renseignements que doit fournir la comptabilité aux responsables des établissements pour satisfaire aux exigences des décrets du 28 juillet 1960 et du 15 mars 1961, lequel précise :

« Le contrôle financier des établissements d'enseignement placés sous le régime du contrat simple ou du contrat d'association incombe au trésorier-payeur général du département du siège de l'établissement en liaison avec les inspecteurs généraux des services administratifs et des services académiques. »

« Les établissements mentionnés ci-dessus sont également soumis aux vérifications de l'Inspection Générale des Finances. » (art. 8).

« Pour l'exercice de ce contrôle financier, les établissements sont tenus d'adresser au trésorier-payeur général, dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice, les comptes de résultats de l'exercice écoulé. Si l'établissement titulaire d'un contrat a bénéficié des ressources afférentes à la taxe d'apprentissage, l'emploi de ces ressources doit être retracé en détail sous une rubrique spéciale. »

En outre, les établissements placés sous contrat d'association sont tenus d'organiser leur comptabilité de manière telle que celle-ci fasse apparaître distinctement pour le secteur de l'établissement placé sous le régime du contrat :

- les charges et les produits de l'exercice ;
- les résultats ;
- la situation des immobilisations et le tableau d'amortissements correspondant. Cette comptabilité, qui sera tenue à la disposition du trésorier-payeur général ou de son délégué, devra s'inspirer du Plan comptable général approuvé par arrêté du Ministre des Finances du 11 mai 1957. » (art. 10).

De ces textes, découlent donc :

- 1° Une obligation permanente : la comptabilité dans son ensemble doit être tenue à la disposition de l'autorité chargée du contrôle financier, le trésorier-payeur général assisté des inspecteurs généraux des services administratifs et des services académiques qui peuvent en demander communication lorsqu'ils le jugent utile.

- 2° Une obligation périodique : les comptes de résultats doivent être remis chaque année au trésorier-payeur général.
- 3° Une obligation spéciale aux établissements sous contrat d'association : les comptes de résultats doivent être détaillés par secteurs suivant les contrats adoptés de façon à faire apparaître distinctement, pour le secteur placé sous le régime du contrat d'association, les charges, les produits, les résultats, les immobilisations, les amortissements.
- 4° Une obligation spéciale aux établissements bénéficiant de ressources afférentes à la taxe d'apprentissage : retracer en détail sous une rubrique spéciale l'emploi de ces ressources.

L'article 9 du décret n° 61-246 du 15 mars 1961, précise sur quel point portera spécialement le contrôle :

- pour les classes placées sous contrat d'association, le trésorier-payeur général devra « s'assurer que les contributions demandées aux familles des externes simples sont conformes aux clauses du contrat » ;
- pour les classes placées sous le régime du contrat simple, il déterminera « si le taux de réduction des redevances de scolarité, tel qu'il est prévu à l'article 9 du décret n° 60-746 du 28 juillet 1960, correspond effectivement à la prise en charge par l'Etat des traitements des maîtres agréés ».

Encore faut-il que la base comptable de la contribution demandée aux familles puisse être vérifiée. D'après l'article 15 du décret n° 60-745 du 28 juillet 1960, pour les classes soumises au contrat d'association, la contribution demandée aux familles est destinée à couvrir :

- les frais afférents à l'enseignement religieux et à l'exercice du culte ;
- l'amortissement des bâtiments affectés aux classes sous contrat ;
- l'acquisition de matériel d'équipement scientifique, scolaire ou sportif ;
- les provisions pour grosses réparations des bâtiments scolaires ;
- la contribution aux cotisations de retraite complémentaire. [Décret n° 61-544 du 31 mai 1961, art. 1^{er}.]

Ce sont là les obligations légales résultant de la loi scolaire. Il est d'autres obligations résultant de la législation fiscale : il n'en sera pas tenu compte ici, car ces obligations n'ont pas d'incidences directes sur le plan comptable.

Mais, ce ne sont pas les seules obligations légales et fiscales qui conduisent un chef d'établissement à adopter tel plan de comptes plutôt que tel autre. S'il a besoin de connaître distinctement les résultats des classes sous contrat d'association et ceux des classes sous contrat simple, il lui est non moins utile de connaître les résultats des branches nourriture et logement et de déterminer les prix de revient des prestations offertes aux pensionnaires et demi-pensionnaires. Il lui est indispensable également de connaître les résultats sur les ventes de livres et de fournitures scolaires, de vérifier si les contributions demandées aux familles sont correctes et équitablement réparties, de s'assurer si les frais récupérables sur les familles sont bien effectivement récupérés.

On distinguera, d'ailleurs, ici deux catégories de frais récupérables : les débours qui sont récupérables exactement, à l'identique, tels les avances d'argent, les assurances scolaires... et les dépenses qui ne peuvent être récupérées que suivant un mode forfaitaire, bains et douches, par exemple.

Enfin, il est un dernier point important. Si l'activité de l'établissement se trouve arrêtée durant un trimestre par an, certaines dépenses continuent à courir durant cette période de vacances. Il est bien évident que les charges des vacances doivent être réparties sur les trois trimestres scolaires : des comptes de répartition doivent donc être créés à cet effet.

Comment se présente le plan comptable des établissements d'enseignement ?

Les plans comptables particuliers ne diffèrent guère entre eux que par les comptes de gestion, c'est-à-dire les comptes des classes 6 et 7, charges et produits. Certes, une terminologie propre peut être utilisée dans chaque plan particulier. C'est ainsi qu'on substitue ici, aux comptes de clients, des comptes d'élèves ou de familles.

Mais, en général, il suffit de se reporter au plan comptable général pour les comptes autres que ceux des classes 6 et 7.

On a pu noter, en feuilletant le plan comptable général, que les numéros des comptes comportent un nombre variable de chiffres. Certains estiment commode que les numéros des comptes comportent tous le même nombre de chiffres ; pour certaines applications de la mécanographie c'est d'ailleurs une nécessité. Si l'on désire adopter cette modalité, il suffit de rechercher, dans le plan de comptes prévu, le numéro de compte comportant le plus grand nombre de chiffres et d'ajouter aux numéros des comptes n'ayant qu'un nombre inférieur, le nombre de zéros utiles pour amener l'égalité.

Ainsi, si les numéros les plus longs de notre plan de comptes comportent 5 chiffres (ainsi par exemple le compte n° 21.784 du plan qui figure ci-après), et si nous désirons aligner tous nos numéros de comptes sur ce nombre de chiffres,

- le compte n° 3 deviendra 30.000 ;
- le compte n° 27 deviendra 27.000 ;
- le compte n° 212 deviendra 21.200 ;
- le compte n° 2.128 deviendra 21.280, etc.

Pour rendre aussi lisible et expressif que possible le plan de comptes qui sera proposé ci-après, nous ne tiendrons pas compte de ces éventuels zéros.

Le plan comptable classe les charges et les produits par nature. Ce classement par nature présente un grand intérêt tant pour le contrôle de la comptabilité que pour l'analyse de la gestion. Mais il est également intéressant de connaître les charges et les produits de chaque branche d'activité (enseignement, nourriture, logement, etc.). Enfin, les établissements placés partiellement sous contrat d'association doivent, nous l'avons vu, organiser leur comptabilité de façon telle que celle-ci fasse notamment apparaître distinctement les charges et les produits pour le secteur de l'établissement placé sous le régime de ce contrat, étant observé que les élèves intéressés peuvent recevoir de l'établissement non seulement de l'enseignement mais aussi de la nourriture et du logement.

Les charges et les produits doivent donc être triés par nature, par branche d'activité, et aussi par secteur.

Sans doute serait-il souhaitable d'opérer ces trois tris simultanément, mais cela n'irait pas toujours sans difficultés.

Pour certaines charges, il est aisé de savoir comment elles doivent être classées à l'un ou l'autre de ces points de vue ; ainsi par exemple des achats de petit matériel scolaire destinés aux classes placées sous contrat d'association sont par nature des charges de « petit matériel scolaire », ces charges concernent la branche « enseignement », elles s'appliquent enfin au secteur placé sous contrat d'association.

Pour d'autres charges un des tris sera difficile à opérer ; ainsi par exemple un achat de boisson est par nature une charge d'« achat de boisson » et il concerne la branche « nourriture », il est par contre difficile de déterminer dans quelle proportion ces « achats de boisson » s'appliqueront au secteur placé sous contrat d'association.

Pour d'autres charges enfin deux des tris présenteront des difficultés ; ainsi par exemple les frais de téléphone sont par nature des charges de « téléphone » mais il est par contre difficile de déterminer dans quelle proportion ces frais concernent l'enseignement, la nourriture ou le logement, et de calculer dans quelle mesure ils s'appliquent au secteur placé sous contrat d'association.

Il résulte de ces quelques exemples que les charges peuvent être aisément classées par nature mais il est souvent plus difficile de les classer par activité ou par secteur.

Dans ces conditions la prédominance sera donnée au classement par nature, ce qu'a d'ailleurs prévu le plan comptable.

Mais, à l'intérieur de ce classement par nature et dans la mesure où les pièces à comptabiliser le permettront, il sera utile de prévoir un sous-classement par branche (enseignement, nourriture, etc.) et par secteur. Pour ce sous-classement la priorité sera d'ailleurs donnée au classement par branche, généralement plus facile à réaliser. Pour réaliser ces sous-classes, on ajoutera aux numéros de comptes un groupe de deux chiffres caractéristiques : l'un de la branche d'activité, l'autre du secteur.

Ainsi, charges, produits (et aussi immobilisations et amortissements) seront classés non seulement par nature mais aussi, dans la mesure du possible, par branche d'activité et par secteur.

Ce classement varie suivant les établissements car il est fonction des branches d'activité et des contrats. Il est aisé de connaître les contrats sous lesquels est placé un établissement. Pour connaître ses branches d'activité, il suffit de se reporter aux rubriques figurant sur les notes envoyées aux élèves : elles donnent un catalogue des activités de l'établissement.

A titre d'exemple, voici un classement type où les chiffres caractéristiques ont été choisis de la façon suivante :

1^{er} chiffre (caractéristique de l'activité) :

- 0. Commun, à répartir ;
- 1. Enseignement (et sport) - primaire ;
- 2. Enseignement (et sport) - secondaire ;
- 3. Enseignement (et sport) - technique ;
- 4. Enseignement religieux - Service du Culte ;
- 5. Autres enseignements ;
- 6. Nourriture ;
- 7. Logement ;
- 8. et 9. Activités annexes (par ex. : blanchissage, etc.).

2^e chiffre (caractéristique du secteur) :

- 0. Commun, à répartir ;
- 1. Secteur contrat simple ;
- 2. Secteur contrat d'association ;
- 3. Secteur hors contrat.

Le numéro d'un compte concernant des charges communes à répartir, dont on ne peut déterminer directement ni l'activité ni le secteur qu'elles concernent, ainsi le numéro du compte des frais de téléphone, sera suivi de l'indicatif : « 00 ».

Le numéro d'un compte relatif à des charges d'enseignement primaire à répartir par secteur sera suivi du numéro 10, etc.

Voici un tableau résumant l'essentiel des renseignements notés ci-dessus :

INDICATIF	SIGNIFICATION
00	Charges communes à répartir.
10	Charges d'enseignement primaire à répartir.
11	Charges d'enseignement primaire secteur contrat simple.
12	Charges d'enseignement primaire secteur contrat d'association.
13	Charges d'enseignement primaire secteur hors contrat.
20	Charges d'enseignement secondaire à répartir.
60	Nourriture à répartir.

Ces indicatifs concernent essentiellement les comptes de charges et de produits, mais ils concernent aussi les comptes d'immobilisations : ainsi par exemple le compte relatif au matériel des classes primaires placées sous contrat d'association comporterait l'indicatif 12.

Pour le compte commun, le compte bancaire de l'établissement par exemple, on peut ne pas mettre d'indicatif, ou mettre l'indicatif « 00 » qui concerne tout ce qui est commun (opéreront notamment ainsi les établissements qui désirent que tous leurs numéros de comptes comportent le même nombre de chiffres).

Les indicatifs donnés ne l'ont été qu'à titre d'exemple. Divers établissements pourront se contenter d'un éventail plus sommaire ; d'autres au contraire souhaiteront un détail plus poussé. La méthode proposée présente une souplesse suffisante pour pouvoir être aménagée suivant les besoins.

Le Plan comptable des établissements privés.

Voici un modèle de plan comptable tel qu'il pourrait se présenter avant addition de l'indicatif caractéristique de l'activité et du secteur.

Un tel modèle peut osciller entre deux extrêmes : il eut été possible de présenter un plan très schématique, ne comprenant que les comptes essentiels ; il eut été possible, également, de présenter un plan extrêmement détaillé comprenant un maximum de rubriques. Un tel plan eut été extrêmement lourd à présenter (ainsi, par exemple, le seul compte « titre de placement et bons du Trésor » peut se diviser, d'après le plan comptable, en plus de trente sous-comptes).

Le modèle proposé se situe entre ces deux extrêmes, nous l'avons toutefois prévu plutôt détaillé car il est plus facile aux utilisateurs de retrancher des comptes inutiles que d'ajouter des comptes non prévus.

Certains numéros de comptes sont suivis du signe « xx », ce sont les comptes qu'il sera particulièrement intéressant de subdiviser en utilisant les indicatifs précités.

Classe 1. — Capitaux permanents.

10 CAPITAL

- 100 Capital social ou personnel.
- 105 Fonds de dotation.
- 106 Dons, legs en capital (si ces dons et legs sont faits à l'établissement).
- 109 Compte de l'exploitation seul.

11 RÉSERVES

- 111 Réserve légale.
- 112 Réserves statutaires (Sociétés).
- 114 Réserves provenant des subventions d'équipement.
- 115 Réserves facultatives.
- 116 Réserves de renouvellement des immobilisations.
- 118 Réserves spéciales de réévaluation.
- 119 Réserves correspondant à la participation de l'Etat aux dommages de guerre et dommages assimilés.

12 REPORT A NOUVEAU

14 SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT REÇUES

- 141 Subventions reçues.
- 147 Subventions inscrites à Pertes et Profits.

15 PROVISIONS POUR PERTES ET CHARGES

- 157 xx Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.
- 1570 xx Provisions pour grosses réparations.

16 EMPRUNTS A PLUS D'UN AN

Classe 2. — Valeurs immobilisées.

20 FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

- 200 Frais de constitution.
- 201 Frais de 1^{er} établissement.
- 202 Frais d'augmentation de capital.
- 203 Frais d'émission d'obligations.
- 204 Frais d'acquisition des immobilisations.
- 205 Grosses réparations à amortir.
- 206 Primes de remboursement des obligations.
- 208 Amortissement des frais d'établissement.

21 IMMOBILISATIONS

- 210 xx Terrains.
- 212 xx Constructions.
 - 2121 xx Constructions sur terrain d'autrui.
 - 2128 xx Amortissement des constructions.
 - 2129 xx Amortissement des constructions sur terrain d'autrui.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

— 40 —

- 214 xx Matériel et outillage.
 - 2140 xx Matériel et outillage.
 - 2148 xx Amortissement du matériel et outillage.
- 215 xx Matériel de transport.
 - 2150 xx Matériel automobile.
 - 2158 xx Amortissement du matériel automobile.
- 216 xx Autres immobilisations corporelles.
 - 2160 xx Mobilier.
 - 2161 xx Matériel de bureau.
 - 2162 xx Agencements, aménagements et installations des terrains.
 - 2163 xx Agencements, aménagements et installations des constructions.
 - 2168 xx Amortissement des autres immobilisations corporelles.

23 IMMOBILISATIONS EN COURS

24 IMMOBILISATIONS DÉTRUITES PAR FAITS DE GUERRE ET FAITS ASSIMILÉS

25 PRÊTS A PLUS D'UN AN

26 TITRES DE PARTICIPATION

27 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS

Classe 3. — Stocks.

30 DENRÉES ALIMENTAIRES

31 LIVRES SCOLAIRES

32 MATIÈRES CONSOMMABLES

Classe 4. — Comptes de tiers.

40 FOURNISSEURS

- 400 Fournisseurs.
- 408 Fournisseurs, avances et acomptes versés.

41 ELÈVES (FAMILLES)

- 410 Elèves (Familles).
- 412 Elèves (Familles), créances douteuses.
- 419 Provisions pour dépréciations financières des comptes Elèves ou Familles.

42 PERSONNEL

- 420 Avances au personnel.
- 422 Fournitures au personnel.
- 425 Rémunérations dues au personnel.
- 427 Oppositions.

43 ETAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

- 430 Participations de l'Etat. Dommages de guerre et assimilés.
- 431 Subventions de l'Etat et des collectivités publiques.
- 433 Trésor public. Charges sociales à rembourser.
- 436 Trésor public. Impôts et taxes.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

44 ASSOCIÉS

- 441 Actionnaires. Capital non appelé.
- 442 Actionnaires. Restant dû sur capital appelé.
- 443 Capital. Versements reçus sur augmentation.
- 444 Associés. Compte d'apport en société.
- 445 Compte courant des associés.
- 446 Compte courant des administrateurs (S. A.).
- 447 Dividendes.
- 448 Capital à rembourser (S. A.).

45 COMMUNAUTÉ

46 DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

- 460 Obligataires.
- 461 Versements restant à effectuer sur titres non libérés.
- 463 Sécurité sociale.
- 465 Emballages à rendre.
- 467 Autres débiteurs divers.
- 468 Autres créanciers divers.
- 469 Provisions pour dépréciations financières des C/Débiteurs divers.

47 COMPTES DE RÉGULARISATION, PASSIF

- 476 Charges à payer.
- 477 Produits perçus ou comptabilisés d'avance.

48 COMPTES DE RÉGULARISATION, ACTIF

- 486 Charges payées ou comptabilisées d'avance.
- 487 Produits à recevoir.

49 COMPTES D'ATTENTE ET A RÉGULARISER

- 495 Compte de répartition des charges grandes vacances.
- 496 Charges abonnées.
- 497 Produits abonnés.

Classe 5. — Comptes financiers.

50 EMPRUNTS A MOINS D'UN AN

51 PRÊTS A MOINS D'UN AN

52 EFFETS A PAYER

54 CHÈQUES A ENCAISSER

55 TITRES DE PLACEMENT

56 BANQUES ET CHÈQUES POSTAUX

- 562 Banques en France.
 - 5620 Banque A.
 - 5621 Banque B.
- 565 Chèques postaux.
- 568 Compte du Trésor.

57 CAISSE

59 VIREMENTS INTERNES

590 Virements de fonds.

Classe 6. — Comptes de charges.

60 ACHATS

600 xx Achats de denrées alimentaires.

6000 xx Achats Pain - Farine.

6001 xx Achats Viandes - Poissons.

6002 xx Achats Boisson.

6003 xx Achats comestibles - Epicerie.

6004 xx Achats lait.

601 xx Achats de livres scolaires.

6010 xx Achats de livres neufs.

6011 xx Achats de livres d'occasion.

602 xx Achats de matières consommables.

6020 xx Achats de fournitures scolaires.

6021 xx Achats de laboratoire.

6022 xx Achats de prix scolaires.

6023 xx Achats infirmerie.

6024 xx Achats de combustibles (s'ils ne sont pas stockés, les carburants figurent au 634).

6025 xx Achats de produits d'entretien.

6028 xx Achats de fournitures de bureau.

61 FRAIS DE PERSONNEL

610 xx Salaires.

612 xx Appointements.

613 xx Indemnités et avantages divers.

615 xx Rémunérations des administrateurs, gérants et associés.

617 xx Charges sociales.

6175 xx Cotisations aux caisses de retraites.

62 IMPÔTS ET TAXES

620 xx Impôts et Taxes directs.

6207 xx Versement forfaitaire sur les salaires.

622 xx Impôts et Taxes indirects.

624 xx Impôts, taxes et droits d'enregistrement.

628 xx Taxes diverses.

63 TRAVAUX, FOURNITURES ET SERVICES EXTÉRIEURS

630 xx Loyers et Charges locatives.

631 xx Entretien et réparations.

6312 xx Entretien et réparations des bâtiments.

6314 xx Entretien et réparations du matériel et outillage.

6315 xx Entretien et réparations du matériel de transport.

6316 xx Entretien et réparations des mobiliers et matériels de bureau.

6317 xx Entretien et réparations des aménagements et installations.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

632 xx Travaux à façon exécutés à l'extérieur.

633 xx Petit matériel.

6330 xx Petit matériel scolaire.

6331 xx Petit matériel scientifique.

6332 xx Petit matériel sportif.

6333 xx Fournitures de culte.

634 xx Fournitures faites à l'entreprise.

6340 xx Electricité.

6341 xx Eau.

6342 xx Gaz.

6343 xx Carburants.

636 xx Documentation.

637 xx Rémunération, intermédiaires et honoraires.

6375 xx Honoraires.

638 xx Primes d'assurances.

6380 xx Assurance incendie.

6381 xx Assurance vol.

6382 xx Assurance transport.

6383 xx Assurance responsabilité civile.

64 TRANSPORTS ET DÉPLACEMENTS

641 xx Voyages et déplacements.

649 xx Transports divers.

65 EMPLOI DES RESSOURCES AFFECTÉES

650 Débours récupérables.

6500 Débours récupérables : argent de poche.

6501 Débours récupérables : dégradations.

6502 Débours récupérables : assurance scolaire.

6503 Débours récupérables : frais d'examens et devoirs de vacances.

6504 Débours récupérables : séances récréatives.

6505 Débours récupérables : visites médicales et radios obligatoires.

6506 Débours récupérables : soins médicaux et pharmaceutiques.

6507 Débours récupérables : cotisations diverses.

6510 Débours récupérables leçons particulières.

66 FRAIS DIVERS DE GESTION

660 xx Publicité et propagande.

662 xx Fournitures de bureau.

664 xx P.T.T.

6640 xx Timbres-poste.

6643 xx Téléphone.

665 xx Frais d'acte et de contentieux.

666 xx Cotisations et dons.

668 xx Subventions accordées.

6680 xx Participation à l'effort de construction (1 %).

669 xx Jetons de présence.

67 FRAIS FINANCIERS

- 670 xx Intérêts des emprunts.
- 671 xx Intérêts des comptes courants.
- 672 xx Intérêts des agios bancaires.
- 675 xx Frais d'achat des titres.

68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

- 681 xx Dotations aux amortissements.
- 685 xx Dotations aux provisions.

Classe 7. — Comptes de produits.

70 PRODUITS SCOLAIRES

- 700 xx Scolarité.
 - 7000 xx Externat.
 - 7001 xx Demi-pension.
 - 7002 xx Pension.
 - 7003 xx Suppléments alimentaires.
 - 7004 xx Etudes surveillées.
- 701 xx Ventes de livres et fournitures.
 - 7010 xx Vente livres neufs.
 - 7011 xx Vente livres d'occasion.
 - 7012 xx Vente fournitures scolaires.

71 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION REÇUES

- 711 xx Subventions reçues de l'Etat.
- 714 xx Subventions reçues des collectivités.
- 715 xx Subventions. — Taxe d'apprentissage.
- 719 xx Autres subventions d'exploitation.

72 VENTE DE DÉCHETS

- 720 xx Vente de déchets.

73 RÉDUCTIONS SUR SCOLARITÉ

- 730 xx Réductions tarifaires.
- 735 xx Réductions exceptionnelles.

74 RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS

- 740 Ristournes, rabais et remises obtenus (hors facture).

75 RESSOURCES AFFECTÉES

- 750 xx Débours récupérés.
 - 7500 Débours récupérés : argent de poche.
 - 7501 Débours récupérés : dégradations.
 - 7502 Débours récupérés : assurances scolaires.
 - 7503 Débours récupérés : frais d'examens et de devoirs de vacances.
 - 7504 Débours récupérés : séances récréatives.
 - 7505 Débours récupérés : visites médicales et radios obligatoires.
 - 7506 Débours récupérés : soins médicaux et pharmaceutiques.
 - 7507 Débours récupérés : cotisations diverses.
 - 7510 Débours récupérés : leçons particulières.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

76 PRODUITS ACCESSOIRES

760 xx Produits de service exploité dans l'intérêt du personnel.

7600 xx Logement du personnel.

7601 xx Nourriture du personnel.

766 xx Prestations accessoires.

769 xx Autres produits accessoires (dons, quêtes).

77 PRODUITS FINANCIERS

78 TRAVAUX FAITS PAR L'ENTREPRISE POUR ELLE-MÊME

785 xx Travaux et charges.

7850 xx Charges couvertes par des provisions.

Classe 8. — Résultats.

87 PERTES ET PROFITS

870 Résultats de l'exploitation de l'exercice.

872 Pertes et profits sur exercices antérieurs.

873 Pertes et profits (subventions exceptionnelles).

874 Pertes et profits exceptionnels.

875 Dotation de l'exercice aux comptes de provisions hors exploitation ou exceptionnelles.

876 Impôts sur les bénéfices.

877 Profits résultant de subventions d'équipement.

878 Subventions d'équilibre reçues.

879 Pertes sur exercices antérieurs.

88 RÉSULTATS EN INSTANCE D'AFFECTATION

89 BILAN

890 Bilan d'ouverture.

891 Bilan de clôture.

*

* *

Aux numéros des comptes ci-dessus et en particulier à ceux suivis de xx, on ajoutera l'indicatif dont il a été précédemment question.

C'est ainsi que le compte 214 Matériel et mobilier pourra être subdivisé en :

214.00 Matériel et mobilier communs.

214.10 Matériel et mobilier scolaires,
classes primaires communes.

214.11 Matériel et mobilier scolaires,
classes primaires sous contrat simple.

214.12 Matériel et mobilier scolaires,
classes primaires sous contrat d'association.

214.13 Matériel et mobilier scolaires, hors contrat.

214.20
à Matériel et mobilier scolaires, classes secondaires.

214.23

214.30
à Matériel et mobilier scolaires, classes techniques.

214.33

214.40
à Matériel et mobilier pour l'enseignement religieux et le culte.

214.43

214.50 Matériel et mobilier pour autres enseignements.

214.60 Matériel et mobilier des réfectoires, cuisines.

214.70 Matériel et mobilier dortoirs.

214.80 Matériel et mobilier buanderie.

Mais, le plus souvent, il n'y aura pas lieu de subdiviser de cette façon les comptes. C'est ainsi que les comptes d'achats d'alimentation se termineront tous en général (c'est-à-dire lorsqu'ils ne peuvent être répartis par secteurs) par l'indicatif 60, que le compte de téléphone se terminera par l'indicatif 00, etc.

On constatera le parfait parallélisme entre les numéros des comptes « débours récupérables » et « débours récupérés ». Les récupérations doivent être égales au montant des débours. Les sommes notées à ces comptes devraient normalement être imputées directement sur les comptes des élèves (comptes 410) ; il est toutefois souvent commode de les faire figurer dans les classes 6 et 7, c'est pourquoi cette possibilité a été prévue dans le plan ci-dessus.

Bien que cette question sorte un peu du cadre de cet exposé, il n'est peut-être pas inutile de faire observer que la date de clôture de l'exercice doit se situer pendant la période des grandes vacances.

En fin d'année (ou trimestriellement, ou même mensuellement si on le juge utile) les charges communes seront réparties entre les diverses activités ou secteurs selon les formules qui paraîtront les plus exactes.

Il sera alors possible de calculer le coût des diverses activités et, en particulier :

- de la nourriture (prix de journée) ;
- du logement (prix de nuitée) ;
- du blanchissage, etc.

Le nombre des élèves nourris, logés, etc., étant connu, les charges de nourriture, logement, etc., pourront être réparties entre les secteurs auxquels appartiennent les élèves intéressés (secteur contrat simple, secteur contrat d'association, secteur hors contrat).

Conclusion.

L'adoption de ce plan permet d'établir périodiquement des comptes d'exploitation analytiques sur lesquels les charges et les produits sont répartis simultanément par nature et par branches d'activité. Il sera notamment possible ainsi :

- de déterminer le prix de revient de la pension et de la demi-pension ;
- de connaître les résultats des branches nourriture et logement et de vérifier, par l'analyse de ces résultats, si les charges sont équitablement réparties entre pensionnaires et demi-pensionnaires ;
- de contrôler si la contribution demandée aux familles est suffisante pour couvrir les charges non comprises dans le forfait d'externat ;
- de s'assurer que toutes les dépenses récupérables pour leur montant exact sont bien effectivement récupérées ;
- de s'assurer que les dépenses récupérables suivant un mode forfaitaire sont couvertes par les récupérations ;
- de satisfaire aux exigences légales en fournissant à l'administration tous les renseignements demandés : comptes de résultats, immobilisations et amortissements, pour les classes sous contrat d'association et pour les établissements recevant des subventions au titre de la taxe d'apprentissage.

Tel qu'il est, ce plan n'est cependant pas parfait. Il répond toutefois aux besoins des économes qui, depuis la parution du décret du 15 mars 1961, étudient la réorganisation de leur comptabilité. Les comptes d'exploitation analytiques constituent pour eux un excellent outil de gestion et l'un des principaux éléments de leur tableau de bord.

PLAN COMPTABLE SIMPLIFIE A L'USAGE DES ECOLES PRIMAIRES
SOUS CONTRAT SIMPLE

Classe 1. — Capitaux permanents.

10 CAPITAL

105 Fonds de dotation.

15 PROVISIONS POUR PERTES ET CHARGES

1570 Provisions pour grosses réparations.

Classe 2. — Valeurs immobilisées.

20 FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

205 Travaux et installations.

2058 Amortissement des travaux et installations.

21 IMMOBILISATIONS

214 Mobilier et matériel.

2148 Amortissement du mobilier et du matériel.

27 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS

Classe 3. — Comptes de stocks.

Classe 4. — Comptes de tiers.

41 CLIENTS

410 Familles.

42 PERSONNEL

425 Rémunérations dues au personnel.

43 ETAT

433 Etat. Charges sociales à rembourser et autres dettes.

45 COMMUNAUTÉ

450 Communauté, paroisse, etc. (à subdiviser si nécessaire).

46 DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS

468 Autres débiteurs et créanciers divers.

47 COMPTES DE RÉGULARISATION — PASSIF

476 Charges à payer (sécurité sociale, fournisseurs, etc.).

48 COMPTES DE RÉGULARISATION — ACTIF

487 Produits à recevoir.

Classe 5. — Comptes financiers.

56 BANQUES ET CHÈQUES POSTAUX

- 562 Banque.
- 565 Chèques postaux.

57 CAISSE

59 VIREMENTS INTERNES

- 590 Virements de fonds.

Classe 6. — Comptes de charges.

60 ACHATS

- 600 Achats alimentation (s'il y a cantine).
- 601 Achats livres et fournitures scolaires.
- 6024 Achats combustibles.
- 6025 Achats produits d'entretien.

61 FRAIS DE PERSONNEL

- 6120 Salaires et appointements communs.
- 6122 Salaires et appointements hors contrat.
- 6130 Indemnités et avantages divers communs.
- 6132 Indemnités et avantages divers hors contrat.
- 6170 Charges sociales à répartir.
- 6171 Charges sociales sous contrat.
- 6172 Charges sociales hors contrat.

62 IMPÔTS ET TAXES

- 620 Impôts et taxes.

63 TRAVAUX, FOURNITURES ET SERVICES EXTÉRIEURS

- 630 Loyers, charges locatives et assurances incendie.
- 631 Entretien et réparations.
- 633 Petit matériel.
- 634 Eau, gaz, électricité.
- 6375 Honoraires.
- 6383 Assurances responsabilité civile.

64 TRANSPORTS ET DÉPLACEMENTS

- 641 Transports et déplacements.

65 EMPLOI DES RESSOURCES AFFECTÉES

- 650 Débours récupérables.

66 FRAIS DIVERS DE GESTION

- 660 Frais divers de gestion.

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

— 50 —

67 FRAIS FINANCIERS

670 Frais financiers.

68 DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

680 Amortissements.

Classe 7. — Comptes de produits.

70 PRODUITS SCOLAIRES

7001 Scolarité sous contrat.

7002 Scolarité hors contrat.

7003 Demi-pension.

7004 Etudes surveillées.

7010 Vente de livres et de fournitures.

71 SUBVENTIONS D'EXPLOITATION REÇUES

7100 Allocation scolaire.

7101 Subventions reçues des collectivités publiques.

7102 Autres subventions, dons, etc.

75 RESSOURCES AFFECTÉES

750 Débours récupérés.

Classe 8. — Résultats.

87 PERTES ET PROFITS

870 Résultats de l'exercice.

874 Pertes et profits exceptionnels.

DUREES D'AMORTISSEMENT

NATURE DES IMMOBILISATIONS	DUREES d'amortissement.
BATIMENTS EN DUR.....	De 50 à 125 ans.
BATIMENTS PRÉFABRIQUÉS.....	De 20 à 50 ans.
MATÉRIEL DE TRANSPORT.	
Camions	5 ans.
Camionnettes	
Voitures de tourisme.....	
Mobylettes	
Bicyclettes	
Véhicules de manutention.....	
Remorques	
MOBILIER D'ENSEIGNEMENT	
Armoires bois.....	10 ans.
Armoires métalliques.....	
Armoires classeurs à plan.....	
Rayonnages bibliothèques.....	
Tables scolaires.....	
Tables et bureaux de professeurs.....	
Chaises	
Tables à dessin d'art.....	
Tables à dessin industriel.....	
Tabourets fixes et à vis.....	
Tables spéciales.....	
Armoirettes à outils.....	
MOBILIER DE BUREAU	
Bureaux	20 ans.
Fauteuils	
Classeurs, armoires et bibliothèques.....	
Coffre-fort	
Tables	
Chaises	
Tapis	

NATURE DES IMMOBILISATIONS	DUREES d'amortissement.
<p>MATÉRIEL DE BUREAU</p> <p>Duplicateur</p> <p>Machines à additionner.....</p> <p>Machines à écrire.....</p> <p>Machines à calculer.....</p> <p>Machines comptables.....</p> <p>Appareil à photocopier.....</p> <p>Appareil à relier.....</p> <p>Dictaphone</p> <p>Radiateurs électriques.....</p>	<p>10 ans.</p>
<p>MATÉRIEL D'ENTRETIEN GÉNÉRAL</p> <p>Machines outils et machines à bois.....</p> <p>Matériel à soudure.....</p> <p>Gros outillage.....</p> <p>Extincteurs</p> <p>Pompes à utiliser contre le feu.....</p> <p>Matériel à main (dévidoirs, lances, seaux, pompes)....</p> <p>Eclairage de secours.....</p> <p>Machines de jardin.....</p> <p>Tondeuses à gazon.....</p> <p>Outillage à main.....</p> <p>Gros outillage : tracteur, motoculteurs, etc.</p> <p>Machines à laver le sol.....</p> <p>Cireuses</p> <p>Aspirateurs industriels.....</p> <p>Aspirateurs domestiques.....</p> <p>Echafaudages</p>	<p>10 ans.</p>
<p>MATÉRIEL DE CUISINE ET DE RÉFECTOIRE</p> <p>Fourneau</p> <p>Marmites</p> <p>Sauteuses</p> <p>Friteuses</p> <p>Machines de cuisine à moteurs électriques.....</p> <p>Percolateur</p> <p>Bascule</p> <p>Chariots chauffants.....</p> <p>Chariots de distribution.....</p> <p>Etal de boucherie.....</p> <p>Plonge</p> <p>Machines à laver la vaisselle.....</p> <p>Tireuses à liquides.....</p> <p>Vaisselle et platerie inoxydable.....</p> <p>Tables</p> <p>Mobilier de rangement.....</p>	<p>10 ans.</p>

INSTRUCTION
N° 67-87 - T 3
du
31 août 1967.

NATURE DES IMMOBILISATIONS	DUREES d'amortissement.
MATÉRIEL DE BUANDERIE ET DE LINGERIE :	
Machines à laver.....	10 ans.
Essoreuses	
Chariots	
Machines à coudre, raccommoder, etc.	
Machines à repasser (calandres, etc.).....	
MATÉRIEL D'INTERNAT :	
Lits	10 ans.
Armoires vestiaires.....	
Tables	
Casiers divers.....	
Couvertures	5 ans.
Matelas	
Traversins ou oreillers.....	
MATÉRIEL D'INFIRMERIE :	
Table d'examen.....	10 ans.
Bascule médicale.....	
Fauteuils d'examen (dentaires, O. R. L., etc.).....	
Appareils radio.....	
EQUIPEMENT D'ATELIERS MASCULINS :	
Machines-outils et machines à bois.....	10 ans.
Soudure oxyacétylénique.....	
Soudure à l'arc.....	
Forge	
Gros outillage.....	
Compresseurs industriels.....	
Turbines	
Groupes électrogènes.....	
Moteurs Diesel.....	
Moteurs à essence.....	
Chaudières d'atelier.....	
Machines électriques.....	
Appareils et engins de levage.....	
EQUIPEMENT D'ATELIERS FÉMININS :	
Machines à coudre type familial.....	10 ans.
Machines à coudre industrielles (confection).....	
Appareillage et outillage spécial.....	
Machines à écrire.....	
Duplicateurs divers.....	
Matériel et mobilier de classement.....	Sections commerciales.....

NATURE DES IMMOBILISATIONS	DUREES d'amortissement.
EQUIPEMENT DE LABORATOIRES ET ENSEIGNEMENTS SPÉCIAUX :	
Appareils de mesure de table.....	
Oscillographes, oscilloscopes.....	
Etalons de mesure.....	
Appareils industriels et de tableaux.....	
Grosses batteries d'accumulateurs.....	
Transformateurs statiques.....	
Rhéostats	
Compteurs	
Installations de laboratoires (tableaux, pupitres, etc.)..	
Pièces de technologie.....	
Appareils d'électronique.....	
Balances de précision.....	5 ans.
Matériel pour faire le vide.....	
Appareils divers de mécanique et d'acoustique.....	
Appareils divers de calorimétrie.....	
Appareils divers d'optique.....	
Appareils pour la mesure des longueurs.....	
Appareils pour la mesure et l'étude des surfaces.....	
Appareils pour l'étude des mouvements.....	
Microscopes	
Matériel de spectographie.....	
Machines d'essai.....	
Armoires frigorifiques.....	
Fours et étuves.....	
Grands appareils d'analyse industrielle.....	
Appareils à distillation.....	
Appareils de photographie.....	
Caméras	
Appareils de microfilms.....	
Agrandisseurs	
Tireuses	
Sécheuses	
Projecteurs fixes dia et épiscopiques.....	10 ans.
Appareils à photocopies.....	
Machines et appareils de laboratoires.....	
Machines d'essais.....	
Appareils de mesure.....	
Pièces de technologie.....	
Machines-outils	
Machines à tirage héliographique.....	
Accessoires pour tirage héliographique.....	
Agrès	
Guide-chants	5 ans.
Electrophones	

ETABLISSEMENT

--

CONTRAT D'ASSOCIATION

RESULTATS FINANCIERS

EXERCICE 19

du

au

[illegible]

ETABLISSEMENT

--

CONTRAT D'ASSOCIATION

**TABLEAU DE REPARTITION
DES CHARGES COMMUNES**

EXERCICE 19

du

au

NUMEROS ET DESIGNATION DES COMPTES	CHARGES communes à ventiler.	SECTEUR contrat simple.	SECTEUR contrat d'association.	SECTEUR hors contrat.	TOTAL des charges.
3 Stocks au début de l'exercice.....					
600 Achats de marchandises.....					
601 Achats de livres scolaires.....					
602 Achats de matières consommables.....					
610 Salaires					
612 Appointements					
613 Indemnités et avantages.....					
615 Rémunérations des administrateurs.....					
617 Charges sociales					
62 Impôts et taxes.....					
63 Travaux, fournitures et services exté- rieurs					
64 Transports et déplacements.....					
650 Débours récupérables.....					
66 Frais divers de gestion.....					
67 Frais financiers					
681 Dotations aux amortissements.....					
685 Dotations aux provisions.....					
87 Pertes diverses.....					
Total des charges communes à ventiler (suivant détail du tableau de répartition).					
Total des charges par secteur.....					
Excédent de dépenses par secteur....					
Solde créditeur total.....					
TOTAL GENERAL					

[illegible]

CLES DE REPARTITION DES CHARGES COMMUNES

Remarques.

I. — Le tableau ci-après est donné à *titre d'information*. Son contenu ne saurait en aucune façon être considéré comme impératif ; il ne peut non plus dispenser les établissements de procéder à des analyses différentes à partir de critères correspondant mieux à leur organisation interne et aux conditions d'utilisation des prestations et fournitures.

Les clés de répartition ne doivent être utilisées que pour les dépenses qu'il n'est pas possible d'affecter au départ à tel ou tel secteur d'activité (secteur pédagogique bénéficiaire de tel type de contrat, secteur pédagogique hors contrat, secteurs extra pédagogiques).

La répartition concerne les charges de la classe 6, à savoir les consommations de denrées ou matières suivies en stocks (achats du compte 60 + diminution de stocks moins augmentation de stocks), et les charges des comptes 61 à 68. On notera que les dépenses d'équipement ne s'y trouvent incorporées que par la voie des dotations annuelles aux comptes d'amortissement.

II. — Par « effectif coefficient », il convient d'entendre une clé de répartition choisie en fonction du nombre d'élèves, ces derniers étant eux-mêmes affectés d'un coefficient de pondération variable suivant leur qualité d'externe, de demi-pensionnaire, ou d'interne.

C'est ainsi qu'on peut admettre la pondération suivante :

- élève externe pondération 1
- élève demi-pensionnaire pondération 2
- élève interne pondération 3 1/2

NUMERO de compte.	DEPENSES COMMUNES A REPARTIR	CLES DE REPARTITION POSSIBLES
	Intitulé des comptes.	
60-100 60-101	Achats de livres scolaires (1).....	Proportionnellement à l'effectif scolaire des classes bénéficiaires.
60-201	Achats de fournitures scolaires (1)..	Proportionnellement à l'effectif scolaire des classes bénéficiaires.
60-202	Achats de laboratoires (1).....	Proportionnellement à l'effectif scolaire des classes bénéficiaires.
60-203	Achats de prix scolaires (1).....	Proportionnellement à l'effectif scolaire des classes bénéficiaires.
60-22	Achats d'infirmerie (1).....	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
60-23	Achats de carburants (1).....	En fonction des utilisations de chaque secteur.
60-24	Achats de combustibles (1).....	Proportionnellement aux volumes chauffés compte tenu, si possible, de la durée moyenne de chauffage ou, à défaut, selon l'effectif scolaire global (coefficienté).
60-25	Achats de produits d'entretien (1)..	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
60-28	Achats de fournitures de bureau (1).	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
610	Salaires (personnel de service).....	Selon l'affectation et, pour le personnel commun à différents secteurs, selon l'effectif scolaire global (coefficienté).

NUMERO de compte.	DEPENSES COMMUNES A REPARTIR	CLES DE REPARTITION POSSIBLES
	Intitulé des comptes.	
612	Appointements (personnel administratif)	Selon l'affectation et, pour le personnel commun à différents secteurs, selon l'effectif scolaire global (coefficienté).
613	Indemnités	En fonction des salaires ou appointements correspondants.
617	Charges sociales	En fonction des salaires ou appointements correspondants.
62	Impôts et taxes	Suivant l'objet (cf. pour l'impôt foncier proportionnellement aux valeurs immobilisées).
630	Loyers et charges locatives.....	Selon les secteurs d'activité qui bénéficient des biens loués et pour les dépenses affectant les parties communes, selon l'effectif scolaire global coefficienté.
631	Entretien et réparations.....	Selon les secteurs d'activité bénéficiaires et, pour les dépenses affectant les parties communes, selon l'objectif global (coefficienté).
633	Petit matériel	
6340	Electricité	Proportionnellement aux volumes éclairés ou chauffés pour la lumière et le chauffage et proportionnellement à la puissance des moteurs employés dans les différents services pour la force, compte tenu si possible, de la durée moyenne d'utilisation.
6341	Eau	Proportionnellement à un débit moyen évalué pour chaque secteur d'activité.
6342	Gaz	Proportionnellement au nombre de becs installés dans les différents services, compte tenu, si possible, de la durée moyenne d'utilisation.
636	Documentation	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
6375	Honoraires	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
6380	Assurances incendie	Proportionnellement aux valeurs des biens assurés, et pour les parties communes, selon l'effectif scolaire global (coefficienté).
6383	Assurances responsabilité civile	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
64	Transports et déplacements	Selon les secteurs d'activités bénéficiaires et, pour les dépenses communes, proportionnellement à l'effectif scolaire.
660	Publicité et propagande	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
662	Fournitures de bureau	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
664	Frais de P. et T.	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
665	Frais d'actes et de contentieux	Proportionnellement à l'effectif scolaire global (coefficienté).
67	Frais financiers	Selon les secteurs qui ont bénéficié des investissements.
68	Dotations aux amortissements	En fonction de la valeur des immobilisations.

(1) La clé de ventilation s'applique également aux variations de stocks correspondantes (pour tenir compte des consommations effectives).