

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 06-032-P-R du 21 avril 2006

NOR : BUD R 06 00032 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

ANALYSE

Livre 3 - Charges et dépenses budgétaires
Tomes 1, 2, 4, 5, 6 et 7

Date d'application : 01/01/2006

MOTS-CLÉS

COMPTABILITÉ ; ADMINISTRATION DE L'ÉTAT ; DÉPENSE ; PLAN COMPTABLE ;
NOMENCLATURE ; ACHAT ; PRESTATION DE SERVICE

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

ACT	RGP	PGT	TPGR	TPG	DOM	CRP	TGAP	TGE	TGCST	RF	COM	DCM
BA	AAPP	DF	RIEP	SIA	ACPE	FTPA	IP	DP	DSF	DD		

DIFFUSION

CS

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE
6^e Sous-Direction - Bureau 6B

Le livre 3 de l'instruction comptable de l'État traite des charges et dépenses budgétaires.

Le cadre normatif de cette instruction est principalement fixée par la norme 2 relative aux charges du recueil des normes comptables de l'État, et plus accessoirement par les normes 3 et 4 afférentes aux produits.

Ce livre entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2006.

Paris, le 7 avril 2006

Pour le Ministre et par délégation,
La Chef de service
de la Fonction comptable de l'État

Nathalie MORIN

LIVRE 3

CHARGES ET DÉPENSES BUDGÉTAIRES

SOMMAIRE

TOME 1	
PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	4
TITRE 1	
Les charges : catégories et principes fondateurs.....	15
TITRE 2	
La structuration des charges dans le plan comptable de l'État	31
TITRE 3	
Les dépenses budgétaires : nomenclature et périmètre	41
TITRE 4	
Le palier 2006.....	52
TOME 2	
LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT DIRECT HORS PERSONNEL	102
TITRE 1	
Les achats de biens et de prestations de service	115
TITRE 2	
Les autres charges de gestion ordinaire	167
TITRE 3	
Les dépenses en atténuation de recettes	203
TOME 3	
CHARGES DE PERSONNEL	219
TITRE 1	
Charges de personnel et produits rattachés (hors charges de pensions) ..	250
TITRE 2	
Charges du compte d'affectation spéciale relatif aux « Pensions »	417
TOME 4	
LES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC	506
TITRE 1	
Principes généraux	510
TITRE 2	
Schémas usuels de comptabilisation.....	518

SOMMAIRE (suite et fin)

TOME 5	
CHARGES D'INTERVENTION	531
TITRE 1	
Les transferts.....	537
TOME 6	
CHARGES POUR LE COMPTE DE TIERS.....	565
TITRE 1	
Indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis ..	571
TITRE 2	
Prélèvements sur les recettes de l'État.....	585
TOME 7	
LE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE	616
TITRE 1	
Les charges à payer	618
TITRE 2	
Les charges constatées d'avance	632

Tome1

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Les articles 27 à 31 de la Loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 posent les principes de la nouvelle comptabilité de l'État, qui se définit comme une comptabilité à trois dimensions.

Aux termes de l'article 27 de la L.O.L.F., « l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

Seules les deux premières dimensions de la nouvelle comptabilité de l'État seront abordées dans le présent livre consacré aux « charges et dépenses budgétaires ».

La comptabilité générale de l'État est fondée, en application de l'article 30 de la L.O.L.F., « ...sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement ».

La comptabilité générale doit permettre de mieux retracer toutes les charges et tous les produits de l'État, en les constatant dès leur naissance.

La norme n° 2 relative aux charges, extraite du recueil des normes comptables de l'État (arrêté du 21 mai 2004 publié au JO du 6 juillet 2004), précise que le critère de rattachement des charges à l'exercice est, comme pour les entreprises, le « service fait », chacune des catégories de charges ayant fait l'objet d'une déclinaison spécifique en la matière.

Le maintien d'une comptabilité budgétaire, est affirmé par l'article 28 de la L.O.L.F. qui précise, s'agissant notamment des dépenses budgétaires, que ces dernières « ... sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables assignataires ».

La comptabilité budgétaire est destinée à retracer l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires et doit permettre de vérifier la conformité de cette exécution à l'autorisation donnée par le vote parlementaire, dans une logique de suivi des flux de trésorerie.

La comptabilité budgétaire demeure une dimension essentielle de la nouvelle comptabilité de l'État.

Seront successivement traités :

- Titre 1 « Les charges : catégories et principes fondateurs » ;
- Titre 2 « La structuration des charges dans le plan comptable de l'État » ;
- Titre 3 « Les dépenses budgétaires : nomenclature et périmètre ».

SOMMAIRE

TITRE 1	
LES CHARGES : CATÉGORIES ET PRINCIPES FONDATEURS	15
CHAPITRE 1	
LES CATÉGORIES DE CHARGES	17
1. Les charges de fonctionnement	18
1.1. Les charges de fonctionnement direct	18
1.2. Les charges de fonctionnement indirect	19
2. Les charges d'intervention	20
2.1. Les transferts	20
2.2. Les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État.....	21
3. Les charges financières	21
CHAPITRE 2	
LE PRINCIPE DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE.....	22
1. Le critère général de rattachement des charges à l'exercice.....	23
1.1. Les charges de fonctionnement direct	23
1.2. Les charges de fonctionnement indirect	23
1.3. Les charges d'intervention	23
2. Les opérations de rattachement des charges à la clôture de l'exercice	24
2.1. Les charges à payer.....	24
2.2. Les charges constatées d'avance.....	24
CHAPITRE 3	
LES PROVISIONS POUR CHARGES	25
1. Les conditions de constitution des provisions pour charges	26
2. L'évaluation des provisions pour charges	27
2.1. Évaluation initiale des provisions pour charges	27

SOMMAIRE (suite)

2.1.1.	Principe d'évaluation.....	27
2.1.2.	Modalités d'évaluation	27
2.2.	Évaluation postérieure des provisions pour charges	27
CHAPITRE 4	AUTRES RÈGLES COMPTABLES	28
1.	La distinction entre charges et immobilisations.....	29
2.	La distinction entre charges à payer et provisions pour charges	29
3.	La non-compensation.....	30
TITRE 2	LA STRUCTURATION DES CHARGES DANS LE PLAN COMPTABLE	
DE L'ÉTAT.....	31	
CHAPITRE 1	UN CLASSEMENT DES CHARGES AMÉNAGÉ POUR L'ÉTAT	33
1.	La nomenclature des charges de l'État : présentation succincte.....	34
2.	Une nomenclature adaptée aux spécificités de l'État	35
2.1.	L'absence de charges exceptionnelles ou extraordinaires.....	35
2.2.	Les règles de classement retenues en matière d'admissions en non-valeur... 35	
CHAPITRE 2	UN CLASSEMENT DES CHARGES ADAPTÉ À LA STRUCTURATION	
BUDGÉTAIRE DES DÉPENSES	36	
1.	L'articulation entre la structuration comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses de l'État.....	37
2.	Commentaires.....	39
2.1.	Des charges spécifiques portées sur des comptes distincts	39
2.2.	Un périmètre comptable et budgétaire aménagé pour les charges de personnel	39

SOMMAIRE (suite)

2.2.1.	Les remboursements de frais	39
2.2.2.	Les charges d'action sociale.....	40
2.2.3.	Les jurys de concours et d'examens	40
2.3.	Un périmètre comptable et budgétaire identique pour les charges financières	40
TITRE 3		
LES DÉPENSES BUDGÉTAIRES : NOMENCLATURE ET PÉRIMÈTRE		41
CHAPITRE 1		
LA NOMENCLATURE D'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE		43
1.	La nomenclature par destination	44
1.1.	La mission	44
1.2.	Le programme	44
1.3.	L'action	45
2.	La nomenclature par nature	45
2.1.	Les titres et catégories de la dépense budgétaire	45
2.2.	Les comptes par nature	45
CHAPITRE 2		
LE PÉRIMÈTRE DES DÉPENSES BUDGÉTAIRES.....		46
1.	Des opérations particulières à prendre en considération.....	47
1.1.	Opérations particulières	47
1.2.	Imputation comptable par nature de ces opérations particulières.....	47
2.	La notion de période complémentaire.....	48
2.1.	Principe général	48
2.2.	Nature des opérations concernées	48

SOMMAIRE (suite)

2.3. Conséquences	48
CHAPITRE 3	
LES PROCÉDURES BUDGÉTAIRES	49
TITRE 4	
LE PALIER 2006	52
CHAPITRE 1	
ARCHITECTURE DES SYSTÈMES D'INFORMATION EN 2006	54
1. Le périmètre applicatif	55
2. Présentation des nouvelles liaisons entre applications	56
2.1. Un flux unique de comptabilité en matière de dépenses	56
2.2. Une adaptation du système de centralisation budgétaire	57
CHAPITRE 2	
MODALITÉS PRATIQUES D'ENREGISTREMENT DES CHARGES	
EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET DES DÉPENSES	
EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE	58
1. L'articulation des comptabilités générale et budgétaire	
en matière de dépenses	59
1.1. Opérations ayant uniquement un impact en comptabilité budgétaire	59
1.2. Opérations ayant uniquement un impact en comptabilité générale	60
1.3. Opération ayant à la fois un impact en comptabilité budgétaire	
et en comptabilité générale	60
2. L'automatisation des écritures de dépenses en comptabilité générale	63
2.1. Modalités techniques	63
2.2. Structure des écritures	63
2.2.1.	
Rappels sur la nomenclature d'exécution des dépenses budgétaires	63
2.2.2.	
La notion de compte budgétaro-comptable en comptabilité générale	64

SOMMAIRE (suite)

2.2.3.	Particularités des comptes de dettes enregistrant les obligations de l'État	65
CHAPITRE 3		
ENREGISTREMENT ET PAIEMENT DES CHARGES		
ET DÉPENSES BUDGÉTAIRES EN COURS D'EXERCICE 67		
1.	Généralités.....	68
1.1.	Enregistrement en comptabilité générale.....	68
1.1.1.	Constatation de la dette de l'État.....	68
1.1.2.	Constatation de la mise en paiement (apurement de la dette de l'État)	69
1.1.3.	Modalités de règlement des dettes non financières	69
1.1.3.1	Les principaux comptes de règlement utilisés dans NDL	69
1.1.3.2.	L'enregistrement du règlement dans ACCORD-LOLF	70
1.1.4.	Point particulier : écritures automatiques générées par PSAR dans le cas d'un règlement par virement bancaire	71
1.1.4.1.	Exploitation du fichier de virements bancaires provenant de l'application NDL.....	71
1.1.4.2.	Exploitation du fichier de virements bancaires provenant de l'application ACCORD-LOLF	71
1.2.	En comptabilité budgétaire.....	71
2.	Application aux dépenses payées après ordonnancement (D.A.O.) et aux dépenses sans ordonnancement (D.S.O.) avant règlement.....	72
2.1.	Définitions : quelques brefs rappels	72
2.1.1.	Les dépenses après ordonnancement	72

SOMMAIRE (suite)

2.1.2.	Les dépenses sans ordonnancement avant règlement	73
2.1.2.1.	Saisie opérée par le service liquidateur	73
2.1.2.2.	Saisie opérée par le comptable - procédure dite « D.S.O. CO »	74
2.2.	Modalités d'enregistrement des charges et des dépenses budgétaires	75
2.2.1.	Émission des mandats (NDL) et validation des dossiers de liquidation (ACCORD-LOLF)	75
2.2.1.1.	Émission des mandats et validation des dossiers de liquidation par le service gestionnaire à J	75
2.2.1.2.	Centralisation des événements dans NDC à J+1 matin	75
2.2.1.3.	Transmission par NDC d'un fichier d'écritures automatiques de comptabilité générale à CGL à J+1 midi	75
2.2.2.	Visa et validation du comptable entraînant la mise en paiement	75
2.2.2.1.	Visa et validation du comptable à J	75
2.2.2.2.	Centralisation des événements dans NDC à J+1 matin	76
2.2.2.3.	Transmission par NDC d'un fichier d'écritures automatiques de comptabilité générale à CGL à J+1 midi	76
3.	Application aux dépenses sans ordonnancement après paiement (D.S.O. après règlement)	79
3.1.	Définition : un bref rappel	79
3.2.	Modalités d'enregistrement des charges et des dépenses budgétaires	80

SOMMAIRE (suite)

3.2.1.	Saisie directe du paiement de la dépense en CGL ou intégration des opérations de paiement en provenance des comptables non centralisateurs	80
3.2.2.	CGL en déduit automatiquement l'écriture de constatation de la charge et de la dette	80
3.2.3.	Transmission des informations à NDC	80
CHAPITRE 4		
SCHÉMAS D'ÉCRITURES PARTICULIERS.....		82
1.	Annulations et corrections d'écritures	83
1.1.	Sans impact en comptabilité budgétaire	83
1.1.1.	Les annulations et rejets de mandats (dossiers de liquidation)	83
1.1.1.1.	Généralités	83
1.1.1.2.	Exemple	84
1.1.2.	La modification du compte d'imputation de la charge (compte P.C.E. par nature)	84
1.1.2.1.	Généralités	84
1.1.2.2.	Exemple	85
1.2.	Avec impact en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire	86
1.2.1.	En comptabilité générale	86
1.2.1.1.	Annulation de l'écriture initiale : charge et dette constatées sur une imputation erronée	86
1.2.1.2.	Nouvelle constatation de la charge et de la dette sur l'imputation exacte	86

SOMMAIRE (suite)

1.2.1.3.	Annulation de la dépense budgétaire sur l'imputation erronée et constatation de la dépense budgétaire sur la bonne imputation.....	87
1.2.2.	L'enregistrement en comptabilité budgétaire	87
1.2.3.	Exemple de réimputation de mandat (DL) après paiement	88
2.	Enregistrement des charges et des dépenses budgétaires en période complémentaire	89
2.1.	Service fait intervenu sur N, charges constatées sur l'exercice N qui s'achève et réglées durant la période complémentaire	89
2.1.1.	Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N	89
2.1.2.	Enregistrement en comptabilité budgétaire sur la gestion N	90
2.1.3.	Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1	90
2.1.4.	Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1	90
2.1.5.	Exemple.....	91
2.2.	Service fait intervenu sur N, charges constatées durant la période complémentaire et réglées durant la période complémentaire.....	92
2.2.1.	Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N	92
2.2.2.	Enregistrement en comptabilité budgétaire sur la gestion N	92
2.2.3.	Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1	93
2.2.4.	Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1	93
2.2.5.	Exemple.....	94

SOMMAIRE (suite et fin)

2.3. Service fait et charges constatés durant la période complémentaire et règlement intervenu durant la période complémentaire	95
2.3.1. Enregistrement de la dépense budgétaire sur la gestion N	95
2.3.2. Conséquence en comptabilité générale sur l'exercice N	95
2.3.3. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1	96
2.3.4. Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1	96
2.3.5. Exemples	97
3. Les opérations de fin d'exercice.....	98
3.1. Les procédures à mettre en place.....	98
3.2. Les écritures d'inventaire	98
3.2.1. Constatation des charges à payer sur l'exercice	98
3.2.2. Constatation des charges payées d'avance	98
3.2.3. Constatation des provisions pour charges.....	99
3.3. Inscription des engagements dans l'annexe	99
4. Détermination du solde budgétaire	99
4.1. Les dépenses budgétaires	99
4.2. Les recettes budgétaires.....	99
5. Schémas de synthèse.....	100
5.1. Comptabilité générale et comptabilité budgétaire dans NDL	100
5.2. Comptabilité générale et comptabilité budgétaire dans ACCORD-LOLF.....	101

TITRE 1

**Les charges :
catégories et principes fondateurs**

Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Elle correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.

Aux termes des dispositions de l'article 30 de la Loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, la comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

La mise en œuvre de ces dispositions suppose de définir les catégories de charges de l'État, ainsi que les règles générales qui leur sont applicables :

- le rattachement des charges à l'exercice ;*
- la constitution de provisions pour charges ;*
- la distinction entre charges et immobilisations ;*
- la distinction entre charges à payer et provisions pour charges ;*
- la non-compensation.*

CHAPITRE 1

Les catégories de charges

Les catégories de charges de l'État sont les suivantes : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières.

1

LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT

Les charges de fonctionnement correspondent aux charges issues de l'activité ordinaire de l'État.

Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

1.1. LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT DIRECT

Les charges de fonctionnement direct correspondent :

☞ *aux sommes versées en contrepartie de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés, de travaux et de services consommés directement par l'État au titre de son activité ordinaire ;*

📄 les achats de biens et prestations de service sont développés dans le Tome 2 « Les charges de fonctionnement direct hors personnel », Titre 1 « Les achats de biens et de prestations de services », Chapitre 1 « Les achats de biens et de prestations de services » du présent Livre.

☞ *aux versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel ;*

📄 les impôts, taxes et versements assimilés sont traités dans le Tome 2, Titre 2 « Les autres charges de gestion ordinaire », Chapitre 1 « Les impôts, taxes et versements assimilés » du présent Livre.


☞ *aux charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'État, en monnaie et parfois en nature, versées en contrepartie du travail fourni, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.*

Elles concernent :

- les rémunérations du personnel, qui correspondent à leur rémunération principale, aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, aux indemnités et avantages divers en monnaie et en nature, aux indemnités de congés payés et au supplément familial de traitement ;
- les charges de Sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'État employeur aux organismes sociaux ainsi que la contribution à la C.N.A.F. ;
- les prestations directes employeur, qui correspondent aux prestations sociales obligatoires versées directement par l'État à ses agents, celui-ci ne cotisant pas aux caisses de Sécurité sociale ;
- les autres charges sociales, qui correspondent aux prestations sociales facultatives.

 Les charges de personnel font l'objet du Tome 3 « Charges de personnel », Titre 1 « Charges de personnel et produits rattachés (hors charges de pensions) » du présent Livre.

 *aux valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;*

 *aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'État et initialement comptabilisées.*

1.2. LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT

Les charges de fonctionnement indirect sont constituées des subventions pour charges de service public.

Les subventions pour charges de service public correspondent aux versements effectués par l'État aux opérateurs afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'État mais que ce dernier leur a confiées et dont il conserve le contrôle.

Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'État.

 Les subventions pour charges de service public sont traitées au Tome 4 du présent Livre.

2

LES CHARGES D'INTERVENTION

Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État.

Elles correspondent aux transferts et aux charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État.

 Le lecteur est invité à se reporter au Tome 5 « Les charges d'intervention » du présent Livre.

2.1. LES TRANSFERTS

Les transferts sont des versements liés à des dispositifs sociaux ou économiques.

Ils renvoient à des versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échanges, effectués soit directement par les services de l'État, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'État dans leur rôle de redistributeur.

Ces transferts sont effectués au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s) appartenant à des catégories strictement fixées par la Loi organique : les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et autres collectivités.

Les transferts, qui correspondent aux charges réellement supportées par l'État, comprennent notamment :

- les « aides versées aux collectivités » qui, bien qu'elles s'enregistrent en prélèvements sur recettes, représentent des charges de l'État : aides globalisées accordées aux collectivités territoriales suite aux lois de décentralisation, versements liés à la mise en place de mécanismes de péréquation ou de redistribution, compensation des pertes de recettes fiscales résultant des décisions de l'État et incitations financières diverses comme celles accordées pour le développement de l'intercommunalité ;
- les « contributions de la France au profit des communautés européennes » qui, bien qu'elles s'enregistrent en prélèvements sur recettes, constituent des charges lui incombant : contributions financières basées sur le produit national brut, contributions financières provenant de la T.V.A. et prélèvements au profit du Fonds de garantie des actions extérieures ;
- les décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux, l'État supportant le risque de non-paiement de ces créances. Ces décisions sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » : admissions en non-valeur, décisions gracieuses et autres dégrèvements - cf. norme n° 9 du recueil des normes comptables de l'État relative aux créances de l'actif circulant.

En revanche, les transferts de l'État n'incluent pas les reversements de recettes que l'État collecte pour le compte de tiers et pour lesquels il ne supporte pas de risques (par exemple, les amendes forfaitaires de la circulation reversées aux collectivités locales ou les ressources douanières revenant aux communautés européennes). Ces opérations pour le compte de tiers sont retracées dans le bilan de l'État. Elles sont sans impact sur le résultat, à l'exception des éventuels frais de perception liés à ces recettes.

❑ 2.2. LES CHARGES RÉSULTANT DE LA MISE EN JEU DE LA GARANTIE DE L'ÉTAT

Les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État correspondent aux pertes constatées à l'issue de la procédure de mise en jeu de cette garantie.

3

LES CHARGES FINANCIÈRES

Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières.

Elles comprennent :

- les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de financement et de trésorerie ;
- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;
- les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
- les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les gains et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie : constatés en charges de fonctionnement.

Les charges financières font l'objet de développements au sein du :

 Livre 4 « Dette financière et instruments financiers à terme »

 Livre 7 « Trésorerie ».

CHAPITRE 2

Le principe de rattachement des charges à l'exercice

La norme n° 2 relative aux charges de l'État, extraite du recueil des normes comptables, énonce un principe général de comptabilisation conforme au principe de patrimonialité : les charges doivent être enregistrées dès la naissance des obligations qui les engendrent, sous réserve qu'elles puissent être évaluées de manière fiable.

Les principes qui régissent la détermination du critère de rattachement des charges à l'exercice ainsi que les opérations de rattachement des charges à l'exercice sont présentés ci-après.

1**LE CRITÈRE GÉNÉRAL DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE**

Le critère de rattachement des charges à l'exercice se définit comme l'impact des obligations de l'État sur son patrimoine. Ce critère se fonde sur la date de réalisation de l'événement, indépendamment de la date effective à laquelle cet événement est connu ou enregistré dans les écritures comptables.

Toutefois, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir la naissance des obligations comme le critère de rattachement des charges.

C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait correspondant à l'exécution de l'opération génératrice de la charge. Le service fait permet de constater avec certitude à la fois la réalité de l'obligation de l'État et le montant de la dette correspondante.

Tant que l'obligation de l'État n'est pas éteinte, la dette associée est maintenue en comptabilité.

□ 1.1. LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT DIRECT

Le critère de rattachement des charges de fonctionnement direct à l'exercice est :

- pour les biens, la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- pour les prestations de service, la réalisation de ces prestations de services ;
- pour les charges de personnel, l'activité ou la situation des personnels entraînant l'exigibilité.

□ 1.2. LES CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT

Le critère de rattachement à l'exercice des subventions pour charges de service public est l'acte attributif (signature de la décision individuelle d'attribution ou de l'arrêté attributif).

□ 1.3. LES CHARGES D'INTERVENTION

Le critère de rattachement à l'exercice des charges relatives aux transferts est l'acte attributif (signature de la décision individuelle d'attribution ou de l'arrêté attributif).

2

**LES OPÉRATIONS DE RATTACHEMENT DES CHARGES À LA
CLÔTURE DE L'EXERCICE****□ 2.1. LES CHARGES À PAYER**

À la clôture, les écritures de constatation des charges à payer permettent de rattacher à l'exercice les dettes nées au cours de cet exercice mais non encore comptabilisées.


Exemple : *l'électricité consommée ou les biens livrés au cours de l'exercice N, mais non encore facturés, sont des charges de cet exercice qu'il convient de rattacher en comptabilisant des charges à payer.*

Exemple : *les heures supplémentaires effectuées sur l'exercice N mais non encore comptabilisées au 31/12/N doivent être rattachées à cet exercice et donnent lieu à des écritures de constatation de charges à payer.*

□ 2.2. LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

À la clôture, les écritures relatives aux charges constatées d'avance permettent de retraiter les charges qui ont été comptabilisées sur la base d'une pièce comptable alors que le service fait interviendra, partiellement ou intégralement, sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Exemple : *un loyer payé d'avance pour la période du 01/12/N au 01/05/N+1 donnera lieu à une écriture de charge constatée d'avance pour les montants comptabilisés en N mais relatifs à la période du 01/01/N+1 au 01/05/N+1.*

 Les opérations de rattachement des charges à la clôture de l'exercice sont exposées au Tome 7 « Le rattachement des charges à l'exercice » du présent Livre.

CHAPITRE 3

Les provisions pour charges

Afin de donner une image fidèle du patrimoine de l'État, il convient de procéder, à la date de clôture de l'exercice, à la constatation de provisions pour charges : constatation comptable d'un passif dont le montant ou l'échéance n'est pas fixé de façon précise.

L'enjeu est de s'assurer que le montant intégral des passifs de l'État qui peuvent être évalués de façon fiable et qui existent à la clôture de l'exercice figure au bilan.

 Les provisions sont traitées de manière détaillée au Livre 6 « Engagements, provisions et autres passifs ».

1**LES CONDITIONS DE CONSTITUTION DES PROVISIONS POUR CHARGES**

Une provision pour charges doit être comptabilisée lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'État vis-à-vis de tiers se rapportant à l'exercice en cours ou à un exercice antérieur. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire), soit reconnue par l'État (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite). L'existence de l'obligation s'apprécie à la date de clôture de l'exercice ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de ce tiers sera nécessaire pour éteindre l'obligation de l'État envers le tiers. La probabilité de sortie de ressources s'apprécie à la date d'arrêt des comptes ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Le montant s'apprécie à la date de l'arrêt des comptes.

Dans le cas d'événements exceptionnels, importants et significatifs qui ne se réfèrent pas à des exemples passés, une provision pour charges doit être comptabilisée si ces cas peuvent donner lieu à une sortie probable de ressources évaluée de manière fiable (restructuration par exemple).

2

L'ÉVALUATION DES PROVISIONS POUR CHARGES**□ 2.1. ÉVALUATION INITIALE DES PROVISIONS POUR CHARGES****2.1.1. Principe d'évaluation**

Les provisions pour charges sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers.

2.1.2. Modalités d'évaluation

L'évaluation du montant des provisions pour charges à constituer repose, soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique.

Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires.

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront : seules les informations disponibles à la date d'arrêt des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

□ 2.2. ÉVALUATION POSTÉRIEURE DES PROVISIONS POUR CHARGES

Le montant des provisions pour charges doit être ajusté, à chaque arrêté, pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation initiale des provisions pour charges s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'État n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources, sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers, soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'État envers ce tiers. Il en résulte :

- soit une diminution du montant de la provision ;
- soit une reprise du montant de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet.

CHAPITRE 4

Autres règles comptables

1 LA DISTINCTION ENTRE CHARGES ET IMMOBILISATIONS

En application de la norme n° 6 sur les immobilisations corporelles, sont comptabilisés en charges et non en immobilisations, les éléments qui ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'État et qui sont consommés par leur premier usage.

Les charges de fonctionnement ne peuvent avoir pour contrepartie l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif immobilisé de l'État ou une augmentation de sa valeur. Elles doivent donc se traduire par une diminution de sa situation nette.

De même, les charges de fonctionnement ne peuvent avoir pour effet de prolonger, de manière notable, la durée probable d'utilisation d'un élément d'actif.

2 LA DISTINCTION ENTRE CHARGES À PAYER ET PROVISIONS POUR CHARGES

Les charges à payer et les provisions pour charges répondent toutes les deux à la définition d'un passif.

Le critère de distinction entre les charges à payer et les provisions pour charges porte sur le degré de « moindre certitude » du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'État envers un tiers.

Les charges à payer sont des dettes certaines, évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant présente un faible degré d'incertitude.

Éléments de passif	Obligation à la date de clôture Sortie de ressources	Échéance	Montant	Classification dans le tableau de la situation nette
Dettes	Certaine	Précise	et Précis	Dettes
Charges à payer	Certaine	Non précise mais incertitude faible	et/ou Non précis mais incertitude faible	Dettes
Provisions pour charges	Probable ou certaine	Non précise	ou Non précis	Provisions pour charges

3

LA NON-COMPENSATION

Les éléments d'actif et de passif sont évalués et comptabilisés séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif. Ainsi, par exemple, un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant de la provision pour charge.

De même, aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits. Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature.

La compensation des comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur.

TITRE 2

La structuration des charges dans le plan comptable de l'État

Les schémas comptables se fondent sur une nomenclature des charges dont les modalités de construction sont spécifiques à l'État.

La nomenclature des charges de l'État a été élaborée en tenant compte de deux éléments.

- *Elle s'est inspirée de celle du plan comptable général (P.C.G.), tout en l'aménageant pour répondre aux besoins spécifiques de l'État.*

La nomenclature ainsi établie permet l'enregistrement et le classement des mouvements comptables de l'État ;

- *l'obligation de concilier les besoins de la comptabilité générale avec ceux de la comptabilité budgétaire, c'est-à-dire d'articuler la structuration comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses fixée par l'article 5 de la Loi organique, s'est avérée déterminante.*

Un niveau commun de nomenclature par nature a été défini. Il donne une correspondance simple, mais non stricte, entre les comptes de charges du plan comptable et les titres et catégories de dépenses budgétaires.

CHAPITRE 1

Un classement des charges aménagé pour l'État

1

**LA NOMENCLATURE DES CHARGES DE L'ÉTAT : PRÉSENTATION
SUCCINCTE**

N° des comptes	Intitulé des comptes	Commentaires
60	Achats	Marchandises, approvisionnements acquis par l'État dans le cadre de son activité.
61	Autres charges externes	Prestations et services en provenance de tiers, autres que les achats : sous-traitance, personnel intérimaire, honoraires, frais postaux et de télécommunications, déplacements...
62	Autres charges de gestion ordinaire	<ul style="list-style-type: none"> - Impôts, taxes et versements assimilés ; - Intérêts de retard, pénalités sur marchés, indemnités et diverses condamnations dues par l'État ; - Pertes de change sur opérations de fonctionnement et sur immobilisations ; - Admissions en non-valeur et décisions gracieuses portant sur les créances correspondant à des produits de l'État ; - Décharges de responsabilité des comptables publics mis en débet.
63	Subventions pour charges de service public	Versements opérés au profit des opérateurs de l'État, entités réalisant une mission de service public dans des conditions étroitement définies par l'État.
64	Charges de personnel	<ul style="list-style-type: none"> - Rémunérations en monnaie ou en nature des personnels dont l'État assure la gestion ; - Charges de Sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes ; - Prestations directes d'employeur (dont pensions).
65	Charges d'intervention	Versements effectués par l'État au profit d'autres entités, sans contrepartie directe pour lui, en vue de financer des opérations qui ne relèvent ni de l'achat de biens et de services ni de subventions pour charges de service public. Ces entités correspondent aux bénéficiaires finaux : ménages, entreprises, collectivités ...
66	Charges financières	Charges résultant des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières.
68	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	Le compte 68 distingue les dotations aux amortissements et aux provisions selon qu'elles relèvent : <ul style="list-style-type: none"> - des charges de fonctionnement (681 à 684) ; - des charges d'intervention (685) ; - des charges financières (686).

2

UNE NOMENCLATURE ADAPTÉE AUX SPÉCIFICITÉS DE L'ÉTAT

❑ 2.1. L'ABSENCE DE CHARGES EXCEPTIONNELLES OU EXTRAORDINAIRES

Dans le cadre des travaux relatifs à la norme n° 2 sur les charges, il a été convenu que l'État ne peut constater de charges exceptionnelles, comme dans le P.C.G., ou de charges extraordinaires, au sens des normes internationales.

En effet, l'ensemble des charges de l'État résultent :

- de son activité ordinaire suite aux accords qu'il a passés et aux décisions qu'il a prises ;
- et entrent, de fait, dans sa sphère d'influence et de contrôle.

❑ 2.2. LES RÈGLES DE CLASSEMENT RETENUES EN MATIÈRE D'ADMISSIONS EN NON-VALEUR

Les autres services extérieurs, les charges de gestion courante et les impôts, taxes et versements, ont été portés sur le compte 62 « *Autres charges de gestion ordinaire* », compte tenu des faibles montants en jeu. Parmi ces charges, les admissions en non-valeur et décisions gracieuses sont inscrites au compte 625 « *Admissions en non-valeur, décisions gracieuses et apurement des débits* », lequel enregistre les décisions d'apurement des créances de l'État ne remettant pas en cause le bien-fondé des créances concernées.

Toutefois, les décisions d'apurement des créances portant sur des impôts recouvrés pour le compte de tiers, à la charge de l'État, sont constitutives de charges d'intervention. En conséquence, les admissions en non-valeur, remises gracieuses et dégrèvements concernant les impôts directs locaux sont à porter dans un sous-compte du compte 653 « *Transferts aux collectivités territoriales* »¹, ou un sous-compte du compte 654 « *Transferts aux autres collectivités* »² selon les collectivités concernées.

¹ Collectivités territoriales stricto sensu (communes, départements, régions), établissements associés (établissements publics de coopération intercommunale notamment) et établissements publics à compétence territoriale (E.P.S., O.P.A.C., E.P.L.E. ...).

² Entités de statut public (organismes consulaires, G.I.P., établissements publics administratifs, organismes sociaux ...), entités de statut privé (associations, fondations ...), et entités de droit international (Union Européenne, F.M.I. ...).

CHAPITRE 2

Un classement des charges adapté à la structuration budgétaire des dépenses

L'articulation entre la structuration des charges par nature et la structuration budgétaire des dépenses se traduit par des périmètres d'opérations similaires.

1

L'ARTICULATION ENTRE LA STRUCTURATION COMPTABLE DES CHARGES ET LA STRUCTURATION BUDGÉTAIRE DES DÉPENSES DE L'ÉTAT

Le tableau ci-dessous illustre l'articulation entre la structure comptable des charges et la structure budgétaire des dépenses sur l'axe nature, cette dernière étant définie par l'article 5 de la Loi organique relative aux lois de finances (regroupement des dépenses budgétaires de l'État en titres et catégories).

Cette articulation est une correspondance simple, mais non stricte, entre les comptes de charges du plan comptable de l'État, et les titres et catégories de dépenses budgétaires. Il n'existe en effet pas de relation bijective entre les comptes du plan comptable et les titres de dépenses budgétaires. Ainsi :

- les charges de personnel en comptabilité générale ne correspondent pas strictement au titre II « Dépenses de personnel » : les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations relèvent du titre II pour les dépenses budgétaires, mais sont considérés en comptabilité générale comme des charges de fonctionnement hors personnel ;
- les achats, les prestations externes et autres charges de gestion ordinaire ainsi que les subventions pour charges de service public n'équivalent pas au titre III « Dépenses de fonctionnement », ce dernier n'englobant qu'une partie des impôts, taxes et versements assimilés (cf. point précédent) ;
- le titre I « Dotations des pouvoirs publics » n'apparaît pas dans la nomenclature des comptes par nature. Ces dépenses seront suivies sur le plan budgétaire par destination, puis ventilées par nature de charges ;
- enfin, les charges calculées (dotations aux amortissements, valeur comptable des éléments d'actifs cédés) n'ont pas d'impact budgétaire.

Comptes de charges	Titres et catégories de dépenses budgétaires
60 - Achats	Titre 3 - Dépenses de fonctionnement
Achats stockés : matières premières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats stockés : autres approvisionnements	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Variations de stocks	Pas d'impact budgétaire
Achats d'études et prestations de service	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats non stockés de matières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de marchandises stockées	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel

Comptes de charges	Titres et catégories de dépenses budgétaires
61 et 62 - Prestations externes et autres charges de gestion ordinaire	Titre 2 - Dépenses de personnel Titre 3 - Dépenses de fonctionnement
Services extérieurs	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	Cotisations et contributions diverses (titre 2)
Autres impôts, taxes et versements assimilés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Intérêts moratoires et indemnités – pénalités et condamnations	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Admissions en non-valeur, décisions gracieuses (sur produits de l'État) et apurement des débits	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Subventions aux œuvres sociales	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	Pas d'impact budgétaire
63 - Subventions pour charges de service public	Titre 3 - Dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public
64 - Charges de personnel	Titre 2 - Dépenses de personnel
Rémunérations du personnel	Rémunérations d'activité
Charges de Sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes	Cotisations et contributions diverses
Prestations directes d'employeur et prestations familiales	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges sociales	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges de personnel	Prestations sociales et allocations diverses
65 - Charges d'intervention	Titre 6 - Dépenses d'intervention
Transferts aux ménages	Transferts aux ménages
Transferts aux entreprises	Transferts aux entreprises
Transferts aux collectivités territoriales	Transferts aux collectivités territoriales
Transferts aux autres collectivités	Transferts aux autres collectivités
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	Appels en garantie

Comptes de charges	Titres et catégories de dépenses budgétaires
66 - Charges financières	Titre 4 - Charges de la dette de l'État
Charges d'intérêts	Intérêt de la dette financière négociable
	Intérêt de la dette financière non négociable
Pertes sur créances rattachées à des participations	Titre 7 - Dépenses d'opérations financières
Pertes de change sur opérations financières et de trésorerie	Charges financières diverses
Charges sur instruments financiers à terme	Charges financières diverses
Autres charges financières	Charges financières diverses
68 - Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	Pas d'impact budgétaire

2

COMMENTAIRES

❑ 2.1. DES CHARGES SPÉCIFIQUES PORTÉES SUR DES COMPTES DISTINCTS

Les subventions pour charges de service public, qui font référence à la nouvelle catégorie de dépenses créée par la Loi organique et rattachée au titre III relatif aux dépenses de fonctionnement, sont identifiées par la norme relative aux charges comme spécifiques à l'État, et comptabilisées au compte 63 « Subventions pour charges de service public » du plan comptable de l'État (P.C.E.).

De même, les charges d'intervention (titre VI) sont spécifiques à l'État et sont comptabilisées au compte 65 « Charges d'intervention » du P.C.E.

Elles comprennent :

- les transferts versés par l'État à des tiers,
- les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État.

❑ 2.2. UN PÉRIMÈTRE COMPTABLE ET BUDGÉTAIRE AMÉNAGÉ POUR LES CHARGES DE PERSONNEL

Compte tenu des enjeux financiers de certaines charges, le périmètre des dépenses de personnel (volet budgétaire) et celui des charges de personnel (volet comptable) de l'État, étroitement associés, ont été aménagés dans le cadre d'un arbitrage interministériel.

2.2.1. Les remboursements de frais

Les remboursements sur justificatifs ou sur barèmes doivent être classés au compte de charges concerné, en fonction de la nature des frais avancés. Ainsi, les remboursements sur justificatifs ou sur barèmes des frais de transports s'imputent au compte 615 « Transports, déplacements, missions et réceptions ».

Seuls les remboursements globaux ou forfaitaires sont comptabilisés au compte 64 « Charges de personnel ».

2.2.2. Les charges d'action sociale

Les versements aux organismes sociaux dotés de l'autonomie juridique, associations, fondations, établissements publics, etc. chargés de l'action sociale et culturelle au bénéfice des agents de l'État (colonies de vacances, centres de loisirs, maisons de retraites, crèches, restaurants administratifs, etc.), s'imputent sur le compte 626 « *Subventions aux œuvres sociales* ».

2.2.3. Les jurys de concours et d'examens

Les jurys de concours et d'examens entrent dans le périmètre des dépenses du titre 2 « Dépenses de personnel » et non dans celui du titre 3 « Dépenses de fonctionnement ».

Ils s'enregistrent donc au compte 64 « *Charges de personnel* » pour respecter, conformément à la norme relative aux charges, l'articulation entre la structuration des charges et la structuration budgétaire des dépenses.


□ 2.3. UN PÉRIMÈTRE COMPTABLE ET BUDGÉTAIRE IDENTIQUE POUR LES CHARGES FINANCIÈRES

Par souci de cohérence entre la structuration comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses, la nomenclature comptable se fonde sur une conception restrictive des charges financières, qui se limitent aux seules charges de la dette et aux opérations de trésorerie, pour lesquelles, il convient de se reporter aux Livre 4 « Dette financière et instruments financiers à terme » et Livre 7 « Trésorerie » ou qui trouveraient leur origine dans les immobilisations financières évoquées au Livre 5.

Il convient de se reporter :

-  - au Livre 4 « Dette financière et instruments financiers à terme » ;
-  - au Livre 7 « Trésorerie » ;
-  - au Livre 5 « Immobilisations et stocks », Tome 3 « Immobilisations financières - Participations et créances rattachées » ;
-  - au Livre 5 « Immobilisations et stocks », Tome 4 « Immobilisations financières - Prêts et avances, autres immobilisations financières ».

En conséquence, les intérêts moratoires et les pertes de change se rapportant à des charges de fonctionnement et des immobilisations ont été rattachés aux charges de fonctionnement.

-  Il convient de se reporter au Tome 2 « Les charges de fonctionnement direct hors personnel » du présent Livre.

TITRE 3

Les dépenses budgétaires : nomenclature et périmètre

Les charges de l'État comprennent, en application de l'article 2 de la Loi organique :

- les dépenses budgétaires, appelées aussi « charges budgétaires » ;
- et les « charges de trésorerie ».

Le présent Titre 3 traite des règles générales relatives aux dépenses budgétaires pour la seule partie « consommation des crédits de paiements ».

Seront successivement abordés :

- leur nomenclature ;
- leur périmètre ;
- les procédures budgétaires spécifiques.

CHAPITRE 1

La nomenclature d'exécution budgétaire

La Loi organique conduit à une présentation matricielle du budget, développant deux axes de nomenclature :

- le premier par destination (missions, programmes, actions, sous-actions - désignation sous l'acronyme « MPA »),
- le deuxième par nature de dépenses (titres, catégories).

La nomenclature d'exécution reprend cette présentation matricielle sur deux axes.

1**LA NOMENCLATURE PAR DESTINATION**

Les dispositions de la Loi organique traduisent un profond changement des règles budgétaires : l'ensemble des moyens de l'État sont désormais répartis en missions/programmes/actions, au lieu des titres, chapitres et articles jusqu'alors en vigueur.

Les crédits ne sont ainsi plus structurés par ministère et par nature, mais par objectif.

□ 1.1. LA MISSION

« Une mission comprend un ensemble de programmes concourant à une politique publique définie » : article 7 de la L.O.L.F.

Les missions sont créées par une disposition de Loi de finances d'initiative gouvernementale.

Elles correspondent aux grands objectifs de l'État et constituent l'unité de vote du Parlement.

Il existe deux niveaux de missions :

- la mission ministérielle couvre les programmes d'un même ministère ;
- la mission est dite interministérielle lorsque plusieurs ministères concourent à une même politique publique.

□ 1.2. LE PROGRAMME

Aux termes des dispositions de l'article 7 de la L.O.L.F., « un programme regroupe les crédits destinés à mettre en œuvre une action ou un ensemble cohérent d'actions relevant d'un même ministère et auxquels sont associés des objectifs précis... ».

Le programme représente l'unité de spécialisation des crédits et d'exécution budgétaire.

Les programmes sont définis et arrêtés par chaque ministère, et correspondent à des déclinaisons des missions.

1.3. L'ACTION

L'action constitue l'unité de gestion, et regroupe des crédits ayant la même finalité au sein d'un programme.

2**LA NOMENCLATURE PAR NATURE**

Chaque dépense figure à la fois sur l'axe « destination », dans un programme et une action, et sur l'axe « nature » sur un titre et une catégorie, conformément à l'article 5 de la Loi organique qui a conservé le classement des dépenses budgétaires par nature.

2.1. LES TITRES ET CATÉGORIES DE LA DÉPENSE BUDGÉTAIRE

Titres	Catégories
Titre 1 Dotations des pouvoirs publics	/
Titre 2 Dépenses de personnel	<ul style="list-style-type: none"> - 21 Rémunérations d'activité - 22 Cotisations et contributions sociales - 23 Prestations sociales et allocations diverses
Titre 3 Dépenses de fonctionnement	<ul style="list-style-type: none"> - 31 Dépenses de fonctionnement autres que de personnel - 32 Subventions pour charges de service public (S.C.S.P.)
Titre 4 Charges de la dette	<ul style="list-style-type: none"> - 41 Intérêts de la dette financière négociable - 42 Intérêts de la dette financière non négociable - 43 Charges financières diverses
Titre 5 Dépenses d'investissement	<ul style="list-style-type: none"> - 51 Dépenses pour immobilisations corporelles de l'État - 52 Dépenses pour immobilisations incorporelles de l'État
Titre 6 Dépenses d'intervention	<ul style="list-style-type: none"> - 61 Transferts aux ménages - 62 Transferts aux entreprises - 63 Transferts aux collectivités territoriales - 64 Transferts aux autres collectivités - 65 Appels en garantie
Titre 7 Dépenses d'opérations financières	<ul style="list-style-type: none"> - 71 Prêts et avances - 72 Dotations en fonds propres - 73 Dépenses de participations financières

2.2. LES COMPTES PAR NATURE

L'axe « nature » est suivi en comptabilité budgétaire par le titre et la catégorie, et en comptabilité générale au niveau du compte du plan comptable de l'État (P.C.E.).

L'exécution budgétaire est retracée sur les comptes P.C.E., qui sont utilisés pour imputer la dépense au niveau le plus fin.

CHAPITRE 2

Le périmètre des dépenses budgétaires

1

**DES OPÉRATIONS PARTICULIÈRES À PRENDRE EN
CONSIDÉRATION****❑ 1.1. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES**

Sont à comptabiliser en dépenses budgétaires, car ne faisant pas partie des opérations de trésorerie fixées à l'article 25 de la Loi organique :

- les avances (au personnel et sur marchés) ;
- les acomptes (au personnel et sur marchés) ;
- les pensions civiles et militaires.

Toutefois, en palier 2006, compte tenu des fonctionnalités des applications informatiques adaptées à minima, les avances et acomptes au personnel ne pourront pas être enregistrés comme des dépenses budgétaires.

A contrario, relève d'opérations de trésorerie :

- la libération des retenues de garantie.

**❑ 1.2. IMPUTATION COMPTABLE PAR NATURE DE CES OPÉRATIONS
PARTICULIÈRES**

Le périmètre des dépenses budgétaires n'est pas limité aux charges ou aux immobilisations (incorporelles, corporelles et financières).

En conséquence, les dépenses budgétaires peuvent s'imputer, non seulement en classe 6 « charges » et en classe 2 « immobilisations », mais également dans les diverses classes de comptes suivantes :

- classe 4, notamment pour les avances sur marchés de biens et prestations de services, le remboursement de pièces de monnaies... ;
- classe 5, pour les dépenses dérogatoires du ministère de la Défense : fonds d'avance et masses ;
- classe 7, pour les obligations fiscales (crédits d'impôts, avoirs fiscaux), et les décisions d'apurement qui remettent en cause le fondement de la créance (dégrèvements notamment).

Les opérations précitées ne peuvent en effet s'analyser comme des charges en comptabilité générale.

À défaut et pour ne pas fausser le résultat comptable de l'État, si ces dépenses devaient être comptabilisées, en cours d'année, à un compte de classe 6 ou 2, les comptes devraient, en fin d'exercice, procéder à leur retraitement pour les enregistrer aux comptes de classe 4 ou 5 appropriés, pour la part ne constituant pas des charges.

2

LA NOTION DE PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

□ 2.1. PRINCIPE GÉNÉRAL

L'article 28 de la Loi organique indique que les dépenses budgétaires sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables assignataires.

Toutefois, ce critère de rattachement est susceptible d'extensions, puisque le même article ajoute que des dépenses budgétaires peuvent également être comptabilisées au cours d'une période complémentaire (P.C.) à l'année civile dont la durée ne peut excéder 20 jours, dans les deux cas suivants :

- dans des conditions fixées par décret en conseil d'État ;
- lorsqu'une Loi de finances rectificative est promulguée au cours du dernier mois de l'année civile.

□ 2.2. NATURE DES OPÉRATIONS CONCERNÉES

Durant la période complémentaire (P.C.), deux catégories d'opérations pourront intervenir :

- la mise en paiement des mandats (au niveau déconcentré) et des dossiers de liquidation (au niveau central), émis avant le 31 décembre de l'exercice qui s'achève, et pour lesquels la charge correspondante a déjà été constatée en comptabilité générale ;
- la constatation et la mise en paiement de charges dont le « service fait » est intervenu durant la période complémentaire.


□ 2.3. CONSÉQUENCES

Pour les mandats ou les dossiers de liquidation dont la charge a déjà été enregistrée, la dépense budgétaire sera constatée durant la période complémentaire, mais les mouvements sur les comptes de trésorerie seront comptabilisés sur l'exercice suivant.

Pour les charges enregistrées durant la période complémentaire :

- la dépense budgétaire sera constatée sur l'exercice qui s'achève ;
- la charge et le paiement seront comptabilisés sur l'exercice suivant.

En effet, le « service fait » n'étant réalisé que durant la période complémentaire (du 1/01/N+1 au 20/01/N+1), la charge ne peut être constatée que sur N+1.

 Les écritures comptables relatives à la période complémentaire, et ses impacts en comptabilité budgétaire et comptabilité générale, sont détaillés au Titre 4 « Le palier 2006 », Chapitre 3 « Enregistrement et paiement des charges et des dépenses budgétaires en cours d'exercice » du présent Tome.

CHAPITRE 3

Les procédures budgétaires

***L**es dépenses sont habituellement payées sur crédits limitatifs.*

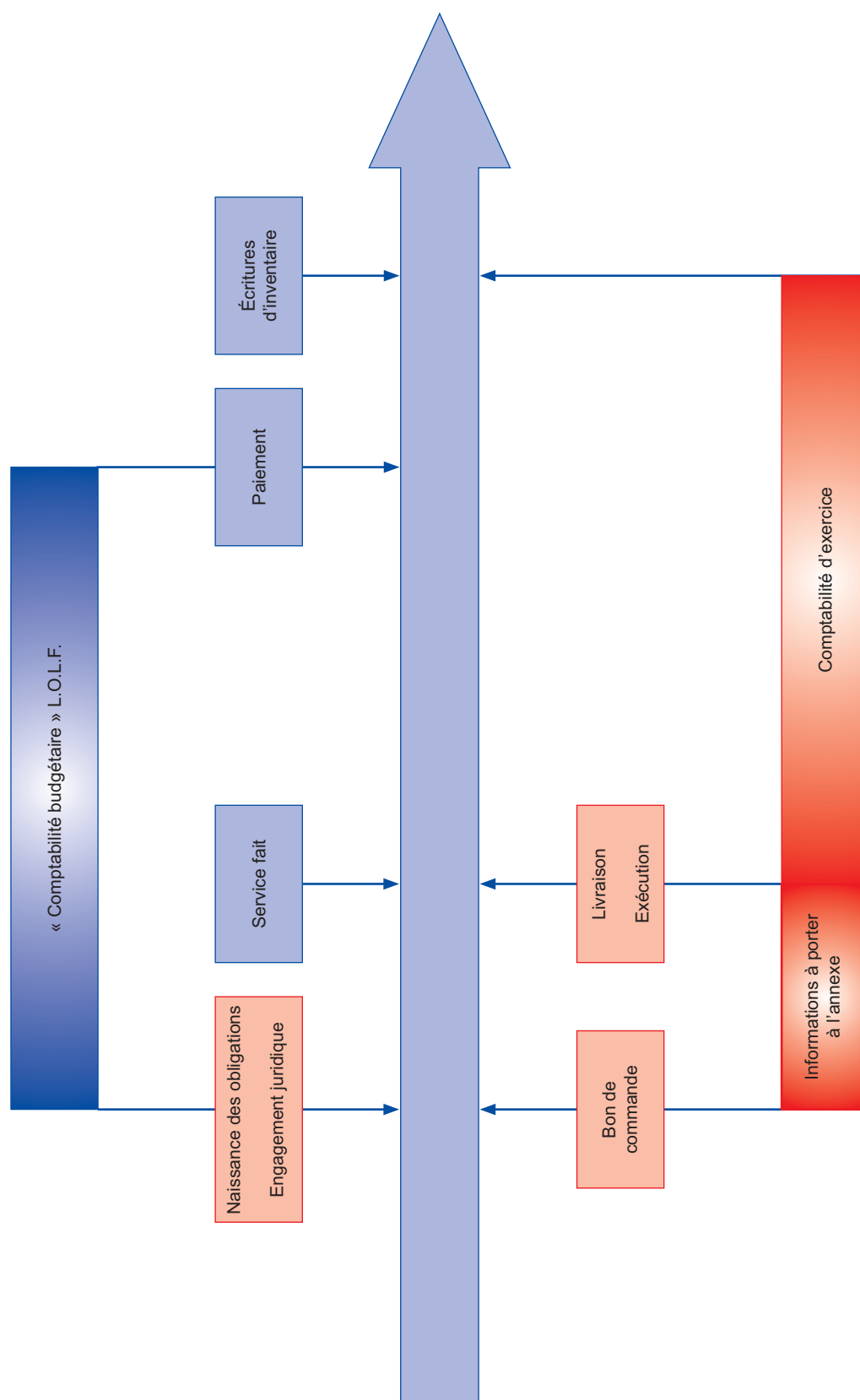
Les dépenses sur crédits évaluatifs sont limitées, en application de l'article 10 de la Loi organique :

- aux charges de la dette ;*
- aux remboursements, restitutions et dégrèvements ;*
- à la mise en jeu des garanties accordées par l'État.*

Les rétablissements de crédits peuvent s'effectuer :

- sans limitation de durée ni de seuil en matière de dépenses de personnel ;*
- sur l'année courante et l'année suivante pour les dépenses de fonctionnement ;*
- sur l'année de constatation de la recette en investissement.*

SCHEMA DE SYNTHÈSE : COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE SELON LA L.O.L.F.



TITRE 4

Le palier 2006

Fondé sur une adaptation des applications informatiques existantes, le palier 2006 a pour objectif de garantir, pour l'ensemble des acteurs de la dépense et de la comptabilité de l'État, la mise en œuvre de la Loi organique relative aux lois de Finances (L.O.L.F.) au 1^{er} janvier 2006.

Le palier 2006 permettra d'appliquer l'essentiel de la L.O.L.F. dès 2006, à savoir :

- présentation et exécution de la Loi de finances selon une nomenclature budgétaire et comptable conforme à la L.O.L.F. ;
- tenue de la comptabilité générale de l'État respectant les normes définies au recueil des normes comptables de l'État ;
- tenue de la comptabilité budgétaire des dépenses et des recettes, avec une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts.

Le présent titre traitera, pour le palier 2006 :

- de l'architecture des systèmes d'information ;
- des modalités pratiques d'enregistrement des charges en comptabilité générale et des dépenses en comptabilité budgétaire ;
- des schémas d'écritures relatifs aux charges et de l'enregistrement des dépenses budgétaires.

CHAPITRE 1

Architecture des systèmes d'information en 2006

1

LE PERIMÈTRE APPLICATIF

Le palier 2006 inclut dans son périmètre quatre groupes applicatifs :

- les applications ministérielles de gestion financière ;
- les applications gérant la dépense au niveau central (ACCORD) et déconcentré (NDL) ;

Dans le cadre du palier 2006, l'application ACCORD 1bis est généralisée à l'ensemble des services centraux, dans une version adaptée à la L.O.L.F. dénommée ACCORD-LOLF.

NDC « Nouvelle Dépense Centrale », application de centralisation budgétaire, demeure.

- les applications comptables :
 - applications de tenue de la comptabilité générale : CGL pour les trésoreries générales et les départements comptables ministériels de plein exercice, ASTER pour les comptables à l'étranger ;
 - application de centralisation comptable, de gestion du plan de comptes et de fin de gestion (production des comptes de l'État) : TCC « traitement central des comptabilités ».
- les systèmes remettants, hors périmètre comptabilité et dépense, qui produisent des informations budgétaires et comptables (applications de recettes, paie, gestion de trésorerie...).

À noter enfin l'apparition d'un nouvel outil, l'infocentre de comptabilité INDIA, alimenté par les systèmes d'information de l'agence comptable centrale du Trésor, comportant :

- un volet « comptabilité budgétaire » alimenté par NDC ;
- un volet « comptabilité générale » alimenté par CGL et TCC.

2

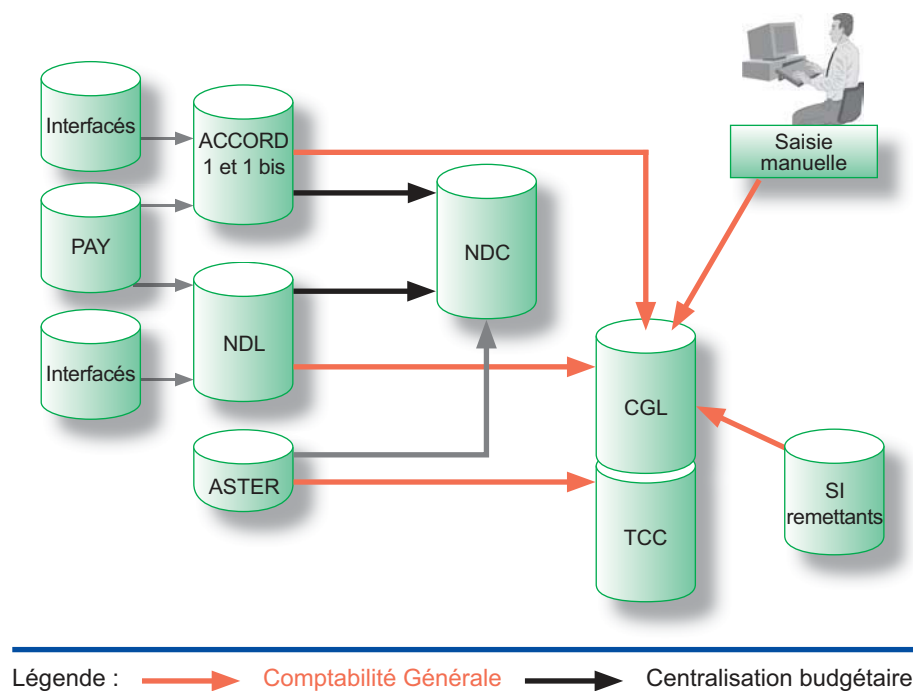
PRÉSENTATION DES NOUVELLES LIAISONS ENTRE APPLICATIONS**2.1. UN FLUX UNIQUE DE COMPTABILITÉ EN MATIÈRE DE DÉPENSES**

La mise en place d'un flux unique de comptabilité en dépenses, alimentant simultanément la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, doit conduire à fiabiliser et simplifier les circuits comptables.

L'unicité du point d'entrée des opérations de dépenses permet de faire l'économie des contrôles de cohérence entre les différents systèmes, (rapprochements NDC-TCC), en mettant fin aux discordances nées des doubles flux comptable et budgétaire actuels.

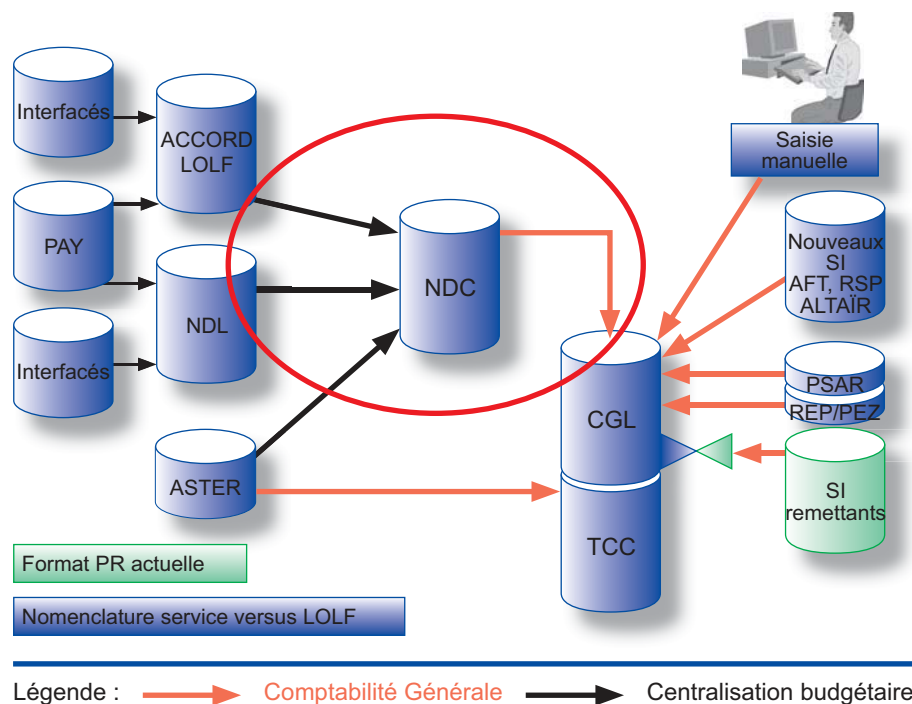
ARCHITECTURE APPLICATIVE

Situation antérieure au 1^{er} janvier 2006 :



ARCHITECTURE APPLICATIVE

☞ Situation au 1er janvier 2006 :



SI : systèmes d'information
 AFT : Agence France Trésor
 RSP : refonte des systèmes de paiement
 ALTAIR : progiciel commun D.G.C.P. Banque de France de gestion des comptes de dépôts de fonds des collectivités

PSAR : applicatif de moyen de règlement
 REP : applicatif produits divers
 PEZ : application « pensions »

❑ 2.2. UNE ADAPTATION DU SYSTÈME DE CENTRALISATION BUDGÉTAIRE

L'application NDC centralise l'ensemble des événements de nature budgétaire émis par les systèmes de gestion NDL, ASTER et ACCORD-LOLF.

NDC a été adapté à la logique retenue au titre du palier 2006 :

- prise en compte des nomenclatures de prévision et d'exécution en mode L.O.L.F. ;
- mise en œuvre des fongibilités asymétriques et globalisation des crédits ;
- généralisation des autorisations d'engagements (A.E.) et crédits de paiement (C.P.) à tous les types de dépenses.

NDC dispose de l'ensemble des informations permettant de reconstituer pour chaque département comptable ministériel et/ou responsable de programme, les A.E., C.P., charges et paiements par mission, programme et action.

CHAPITRE 2

Modalités pratiques d'enregistrement des charges en comptabilité générale et des dépenses en comptabilité budgétaire

Le principe général repose sur la production automatique par NDC des écritures de comptabilité générale en partie double, au format L.O.L.F.

L'enregistrement des charges et des dépenses budgétaires diffère selon que les opérations sont comptabilisées :

- après ordonnancement ;
- sans ordonnancement et avant règlement ;
- sans ordonnancement et après règlement ;
- sans ordonnancement préalable.

1

L'ARTICULATION DES COMPTABILITÉS GÉNÉRALE ET BUDGÉTAIRE EN MATIÈRE DE DÉPENSES

La présente instruction ne traite de la comptabilité budgétaire que dans son acception « exécution de la dépense budgétaire », c'est-à-dire consommation des crédits de paiement.

Toutefois, aux fins de compréhension, le tableau exposé en page suivante récapitule, de façon très schématique, l'intégralité des phases de la dépense et leur impact en comptabilité budgétaire et/ou comptabilité générale.

❑ 1.1. OPÉRATIONS AYANT UNIQUEMENT UN IMPACT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Les dotations budgétaires, c'est-à-dire autorisations d'engagement (A.E.) et crédits de paiement (C.P.), relèvent uniquement des prévisions budgétaires et impactent la seule comptabilité budgétaire de la dépense sur son volet « gestion des crédits ».

Cette comptabilité est tenue en partie simple : une dotation entraîne un accroissement du disponible à engager - A.E. - et à dépenser - C.P. -.

L'engagement juridique (saisi par le gestionnaire), première phase de la dépense, constitue le fait générateur de la consommation des A.E. dans la comptabilité budgétaire. Il n'est retracé qu'au niveau de la gestion des crédits. L'engagement juridique entraîne une diminution du disponible à engager.

☞ *ACCORD-LOLF retrace l'engagement juridique.*

☞ *NDL comptabilise l'engagement comptable (engagement spécifique ou engagement global).*

❑ 1.2. OPÉRATIONS AYANT UNIQUEMENT UN IMPACT EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Au 1^{er} janvier 2006, et dans le cadre du palier, il est recherché, en cours d'exercice, une comptabilisation des charges au plus près de la norme.

Les faits générateurs retenus sont « l'émission du mandat » dans NDL et « la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire » dans ACCORD-LOLF.

L'émission des mandats et dossiers de liquidation n'est traduite qu'en comptabilité générale : enregistrement de la charge et de la dette correspondante de l'État à l'égard du tiers (fournisseurs, bénéficiaire final dans le cadre des politiques d'intervention...).

C'est en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire (détermination des charges à payer et charges constatées d'avance), qu'est mis en application le principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.

Ces opérations, d'ordre strictement comptable, ne sont retracées qu'en comptabilité générale.

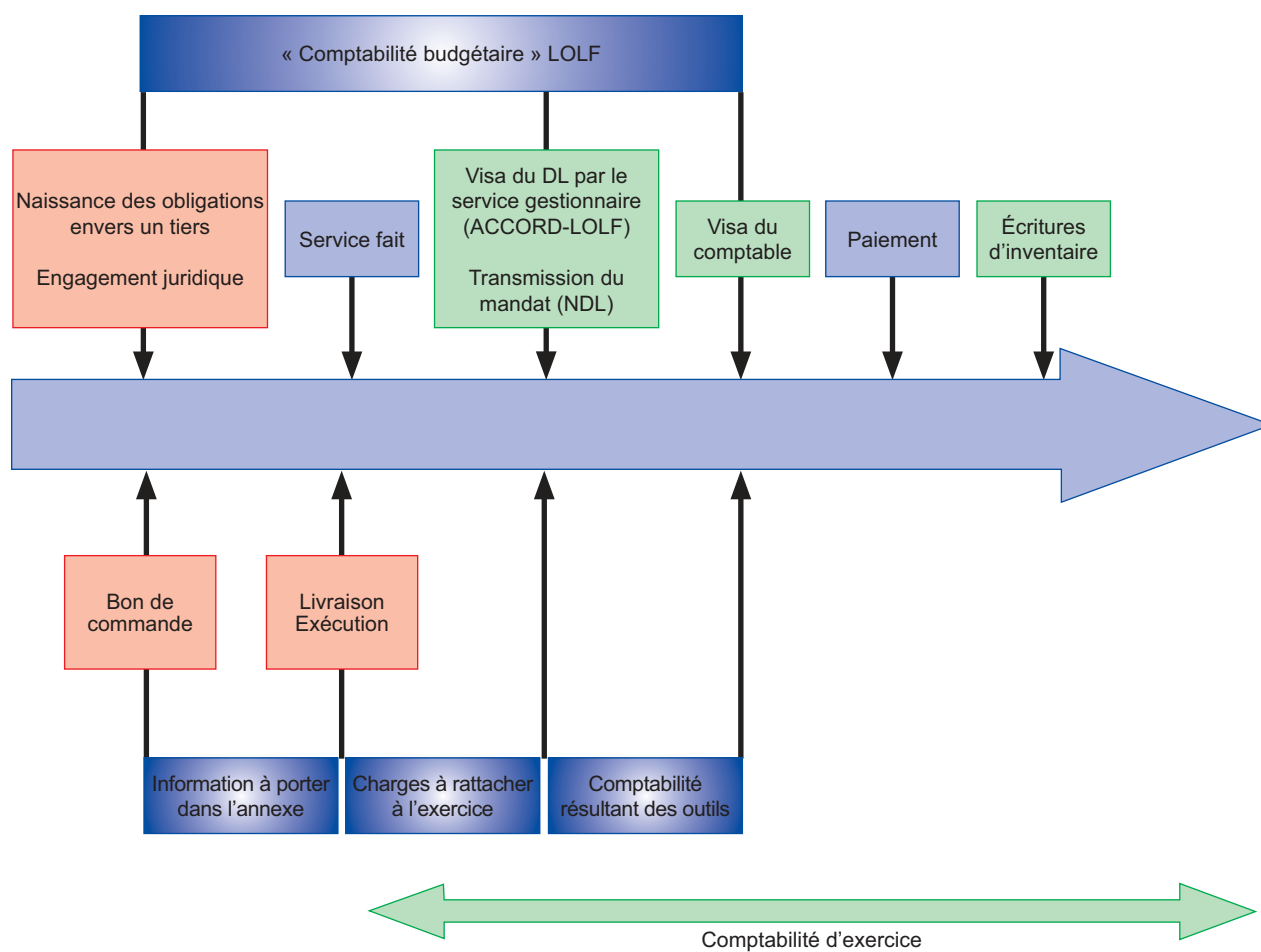
❑ 1.3. OPÉRATION AYANT À LA FOIS UN IMPACT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE ET EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

La mise en paiement par le comptable du mandat (dans NDL) et du dossier de liquidation (dans ACCORD-LOLF) met à jour les comptabilités budgétaire et générale :

- consommation des crédits de paiement (C.P.) en comptabilité budgétaire, volet « gestion des crédits » et diminution du disponible à payer ;
- impact en terme d'exécution (résultat budgétaire) : enregistrement de la dépense budgétaire ;
- impact en comptabilité générale, qui retrace les dépenses payées par destination et nature et l'apurement de la dette de l'État à l'encontre du tiers.

OPÉRATIONS AYANT UN IMPACT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE ET/OU EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE				
<div> <div>NIVEAU DE SUIVI</div> <div>AXES D'ANALYSE</div> </div>		COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE		COMPTABILITÉ GÉNÉRALE
		Gestion des crédits	Exécution budgétaire	Balances/Grand-Livre
		Par ministère programme/titre-catégorie	Par ministère/programme/ action/titre-catégorie ordonnateur/comptable + nature	Par nature + programme/action + comptable
DOTATION	Autorisation d'engagement (décret de répartition, mouvement et report)	X		
	Crédit de paiement (décret de répartition mouvement et report)	X		
EXÉCUTION	Notification d'engagement juridique (bon de commande ou contrat)	X		
	Mandat émis (ou DL rapproché)			X
	Mise en paiement (visa du comptable)	X	X	X
	Fin de gestion Rattachement des charges à l'exercice			X

SCHÉMA DE SYNTHÈSE : COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE DANS LE CADRE DU PALIER 2006



2

L'AUTOMATISATION DES ÉCRITURES DE DÉPENSES EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE**□ 2.1. MODALITÉS TECHNIQUES**

C'est désormais NDC qui produit un fichier d'écritures comptables à CGL, déterminées à partir des informations comprises dans les flux et événements qui lui sont transmis par les systèmes de gestion NDL et ACCORD-LOLF.

Le principe général repose donc sur la production automatique par NDC des écritures de comptabilité générale en partie double, au format L.O.L.F., pour chaque événement centralisé :

- dépense après ordonnancement (D.A.O.) - mandat émis (dans NDL) ou validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (dans ACCORD-LOLF) ;
- D.A.O. - mandat (ou dossier de liquidation) validé par le comptable ;
- D.A.O. - mandat (ou dossier de liquidation) rejeté par le comptable ;
- D.A.O. - mandat (ou dossier de liquidation) annulé par l'ordonnateur ;
- réimputation de mandat (ou dossier de liquidation) ;
- dépense sans ordonnancement après règlement ;
- etc....

Les interfaces NDL/CGL et ACCORD/CGL sont supprimées.

L'application PSAR, à partir des fichiers de règlements transmis par NDL et par ACCORD-LOLF, après validation par le comptable, produit à CGL un fichier d'intégration automatique des écritures de règlement.

Un certain nombre d'opérations restent toutefois à saisir par le comptable dans CGL.

□ 2.2. STRUCTURE DES ÉCRITURES**2.2.1. Rappels sur la nomenclature d'exécution des dépenses budgétaires**

Au titre du palier 2006, la nomenclature d'exécution des dépenses budgétaires est établie en conservant l'architecture technique générale existante : sont utilisées pour intégrer les concepts de la L.O.L.F. les zones de codifications jusqu'alors réservées aux ministères, chapitres, articles de prévision et d'exécution, ainsi qu'aux paragraphes.

Nomenclature de la dépense (NDL et ACCORD)		Codification
Selon ordonnance 1959	Selon Loi organique 2001	
Ministère	Ministère	1 ^{er} caractère : 2 (civil), 4 (militaire), 9 (D.S.O.) 2 autres caractères : code ministère
Chapitre	Programme (Niveau de fongibilité des crédits)	4 caractères
Article de prévision	Nature de la dépense (Réutilisation de la notion d'article de regroupement)	2 caractères - 01 dépenses de personnel (titre II) - 02 autres titres
Article d'exécution	Action et sous-action	2 caractères
Paragraphe	Compte P.C.E. (nature de la dépense)	Code alphanumérique sur 2 caractères

Cette nomenclature matricielle selon deux axes, « destination » et « nature », est commune à l'ensemble des systèmes d'information.

Le niveau le plus fin de la nature de la dépense est porté dans la zone anciennement dédiée au paragraphe d'exécution. Il correspond à un compte du plan comptable de l'État, qui fait l'objet d'une codification alphanumérique définie par la direction générale de la Comptabilité publique.

2.2.2. La notion de compte budgétaro-comptable en comptabilité générale

Un compte P.C.E. est dit budgétaro-comptable dès lors qu'il reçoit des opérations de dépenses budgétaires, dont il retrace la nature.

Des codes alphanumériques sur deux caractères sont associés aux comptes budgétaro-comptables, ce qui limite de fait leur nombre.

Initialement fixé à 1.296 comptes, (26 lettres + 10 chiffres * 26 lettres + 10 chiffres), le nombre maximal de comptes budgétaro-comptables à disposition au 1^{er} janvier 2006 a été fortement réduit, pour atteindre environ un millier de comptes :

- suppression des combinaisons « 0 », « O », « 1 », « I » afin de sécuriser les écritures ;
- conservation d'une marge de manœuvre pour répondre à de nouveaux besoins en matière de nomenclature par nature, suite à des évolutions réglementaires par exemple.

À un code alphanumérique, correspond un compte P.C.E. budgétaro-comptable et un seul, lequel renvoie au titre et catégorie de la dépense budgétaire.

Les comptes budgétaro-comptables sont principalement des comptes des classes 2 « immobilisations » et 6 « charges ».

Un certain nombre de comptes de la classe 4 « tiers », 5 « trésorerie » et 7 « produits » sont également à prendre en considération :

- des comptes de la classe 4, notamment pour les avances sur marchés de biens et prestations de services, le remboursement de pièces de monnaies ... ;
- des comptes de la classe 5, pour les dépenses dérogoires du ministère de la Défense : fonds d'avance et masses ;
- des comptes de la classe 7, pour les obligations fiscales (crédits d'impôts, avoirs fiscaux) et les décisions d'apurement qui remettent en cause le fondement de la créance (dégrèvements notamment).

Remarque : dans toute écriture de comptabilité générale (qu'elle soit automatique ou manuelle) faisant intervenir un compte budgétaro-comptable, ce dernier est assorti d'une spécification reprenant la destination de la dépense : codification sur 6 caractères des programmes, actions et sous-actions.

2.2.3. Particularités des comptes de dettes enregistrant les obligations de l'État

À tout compte budgétaro-comptable recevant une opération de dépense budgétaire, correspond un compte de la classe 4 et un seul pour enregistrer la dette de l'État correspondante.

En conséquence, les comptes de classe 4 retraçant les dettes non financières de l'État sont également structurés selon une logique de titre et catégorie.

Remarque : dans toute écriture de comptabilité générale (qu'elle soit automatique ou manuelle) faisant intervenir un compte de dette non financière, ce dernier est assorti de deux spécifications reprenant les axes « destination » et « nature » de la dépense : codification des programmes, actions et sous-actions et code alphanumérique.

Extrait de la table de correspondance « compte budgétaro-comptable/code alphanumérique/compte de la classe 4 associé », qui sera jointe au Livre 9 traitant des nomenclatures.

Comptes P.C.E.	Intitulé des comptes	Codes alphanumériques	Comptes classe 4 de contrepartie
218.311	Matériel informatique appartenant à l'État	CC	404.1
218.41	Matériel de bureau appartenant à l'État	CE	404.1
218.5	Mobilier	CF	404.1
606.211	Achats non stockés : eau	LU	401.1
611.312	Location de bâtiments à usage administratif ou technique	PB	401.1
621.24	Taxe d'habitation	VW	431.18
651.11	Transferts directs aux ménages - Prestations en nature	4D	452.1
409.1	Fournisseurs - Avances sur commandes	4V	401.1

Comptes P.C.E.	Intitulé des comptes	Codes alphanumériques	Comptes classe 4 de contrepartie
769.31	Remboursement de produits financiers encaissés les années antérieures - Transferts aux ménages	4T	467.842
779.121	Dégrèvements d'impôts - Transferts aux ménages	2U	467.841
779.131	Restitution d'excédents de versement - Transferts aux ménages	4U	467.841

Intitulés des comptes de la classe 4 de contrepartie :

- 401.1 « Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de service »
- 404.1 « Fournisseurs - Achats d'immobilisations »
- 431.18 « État - Autres impôts, taxes et versements assimilés »
- 452.1 « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Ménages »
- 467.841 « Dépenses en atténuation de recettes - Dégrèvements, remises et annulations, remboursements et restitutions sur contributions directes »
- 467.842 « Dépenses en atténuation de recettes - Remboursements sur produits indirects et divers ».

CHAPITRE 3

Enregistrement et paiement des charges et dépenses budgétaires en cours d'exercice

1 GÉNÉRALITÉS

1.1. ENREGISTREMENT EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

La mise en place d'une comptabilité d'exercice basée sur la constatation des droits et obligations conduit aux schémas exposés ci-dessous.

1.1.1. Constatation de la dette de l'État

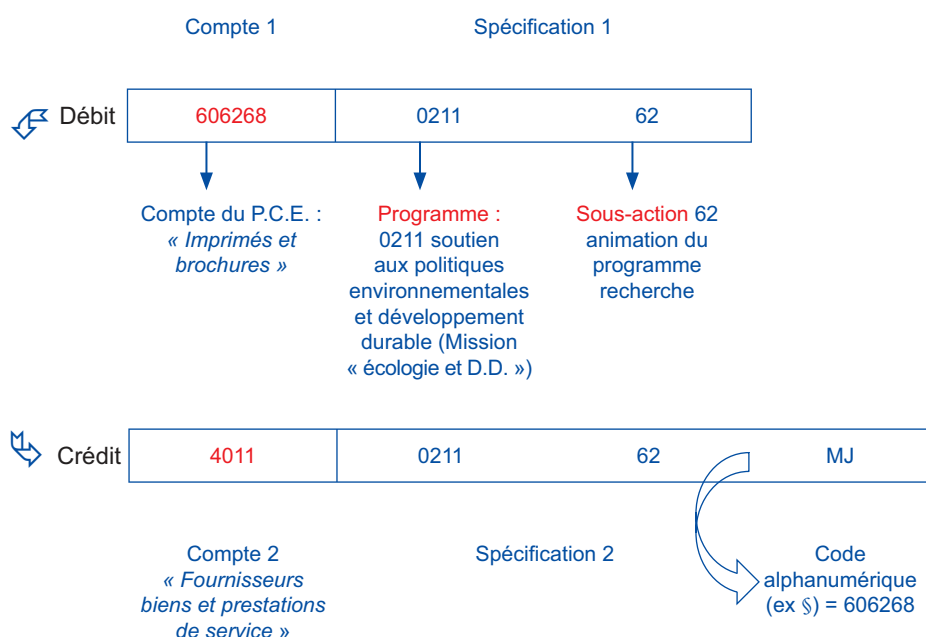
↩ Débit
des comptes de la **classe 6** (ou **2**, ou **4**, ou **5**, ou **7**)

auxquels est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense

↪ Crédit
des comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense pour le montant de la charge et de la dette correspondante.

Exemple :



En palier 2006, cette première écriture est générée au moment de l'émission du mandat (NDL) ou de la validation du dossier de liquidation (DL) par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF), soit postérieurement au service fait.

Ce n'est qu'en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire, (constatation des charges à payer et des charges constatées d'avance), qu'est mis en application le « service fait » comme critère général de rattachement des charges à l'exercice.

1.1.2. Constatation de la mise en paiement (apurement de la dette de l'État)

↩ Débit des comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense

↪ Crédit des comptes de règlement (comptes de trésorerie, de transferts, comptes de tiers ...)

sans spécification

pour le montant du règlement.

Cette deuxième écriture est générée au moment de la validation du mandat (NDL) ou du dossier de liquidation (ACCORD-LOLF) par le comptable assignataire de la dépense.

1.1.3. Modalités de règlement des dettes non financières

Les développements qui suivent concernent les règlements hors paye sans ordonnancement préalable (P.S.O.P.) et pensions.

Remarque : l'expression « comptes de règlement » sera employée dans les schémas comptables présentés ultérieurement pour indiquer les comptes qui permettent d'apurer les dettes de l'État imputées sur des comptes de tiers (classe 4).

1.1.3.1 Les principaux comptes de règlement utilisés dans NDL

La centralisation par NDC de l'événement NDL « validation du mandat par le comptable » génère, en comptabilité générale, une écriture qui varie en fonction du mode de règlement retenu.

Les principaux modes de règlement et comptes associés utilisés dans NDL sont les suivants :

☞ *Des comptes de liaisons internes :*

- compte 399.021 « *Virements internes - Liaisons entre applications informatiques - Opérations créditrices* », pour les règlements effectués au moyen de l'application PSAR : virements bancaires ou virements sur comptes de dépôts de fonds au Trésor (DFT) ;
- compte 392.30 « *Transferts automatisés entre comptes supérieurs - Transferts de dépenses* », pour les règlements par chèque sur le Trésor, dès lors que l'émission dudit chèque incombe à un comptable centralisateur autre que le comptable assignataire de la dépense ;

- compte 390.31 « *Compte courant entre comptables du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptables centralisateurs* », pour le paiement à une collectivité ou un organisme public dont la gestion financière est assurée par un comptable non centralisateur ;
- Compte 391.31 « *Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes* », pour le paiement à une collectivité ou un organisme public dont la gestion financière est assurée par un autre comptable centralisateur.

☞ Des comptes de tiers

- Sans versement aux bénéficiaires :
 - compte 401.7 « *Fournisseurs - Retenues de garantie* » ;
 - compte 467.887 « *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État* », hors oppositions sur règlement aux pensionnés et aux personnels payés dans le cadre de la PSOP.
- Avec règlement aux bénéficiaires :
 - compte 467.813 « *Ordres de paiement* », utilisé dans le cas de règlement soumis à des formalités particulières : paiement contentieux, paiement en devises étrangères par l'intermédiaire du réseau comptable français pour l'étranger...
 - compte 477.76 « *Dettes enregistrées dans NDL à régler par virement (Polynésie, Nouvelle Calédonie)* », utilisé en Polynésie et Nouvelle Calédonie en cas de règlement par virement bancaire (soumis à des modalités particulières : en dehors de l'application de virement PSAR)...

☞ Des comptes financiers

- compte 560 « *Chèques Trésor émis* » ;
- compte 539 « *Bons de caisse émis* ». Ce mode de règlement est utilisé à l'étranger et dans les collectivités territoriales et à statut spécial ;
- compte 512.641 « *Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs* » utilisé directement en cas d'exécution de virements à l'étranger par le comptable assignataire.

1.1.3.2. L'enregistrement du règlement dans ACCORD-LOLF

La centralisation par NDC de l'événement « validation du DL par le comptable » génère, en comptabilité générale, une seule écriture :

☞ *Après validation du DL par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :*

✚ Débit comptes de la **classe 4**


auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense

✚ Crédit compte **477.71** « *Dettes enregistrées dans ACCORD à régler* ».

Les opérations portées au crédit du compte 477.71 sont dénouées :


- soit automatiquement par l'intégration en comptabilité générale d'un fichier d'écritures générées par PSAR ;
- soit par saisie d'écritures manuelles par le comptable.

1.1.4. Point particulier : écritures automatiques générées par PSAR dans le cas d'un règlement par virement bancaire


 La comptabilisation des décaissements est l'objet de développements spécifiques au sein du Livre 7 « Trésorerie », Tome 2 « Comptabilisation des disponibilités », Titre 1 « Compte courant du Trésor à la Banque de France », Chapitre 3 « Comptabilisation des décaissements sur les comptes d'opérations des comptables du Trésor à la Banque de France ».

Les écritures de règlement par virement bancaire générées par l'application PSAR sont toutefois abordées ci-dessous succinctement.

1.1.4.1. Exploitation du fichier de virements bancaires provenant de l'application NDL


 Lors de la transmission à la Banque de France du fichier de règlement PSAR, l'écriture suivante est automatiquement constatée en CGL :

 Débit du compte **399.021** « Virements internes - Liaisons entre applications informatiques - Opérations créditrices »


 Crédit du compte **512.641** « Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs ».

Le compte 399.021 initialement crédité en CGL à l'issue de la validation du mandat par le comptable se trouve soldé.

1.1.4.2. Exploitation du fichier de virements bancaires provenant de l'application ACCORD-LOLF

 Lors de la transmission, à la Banque de France du fichier de règlement PSAR, l'écriture suivante est automatiquement constatée en CGL :

 Débit du compte **477.71** « Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

 Crédit du compte **512.641** « Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs ».

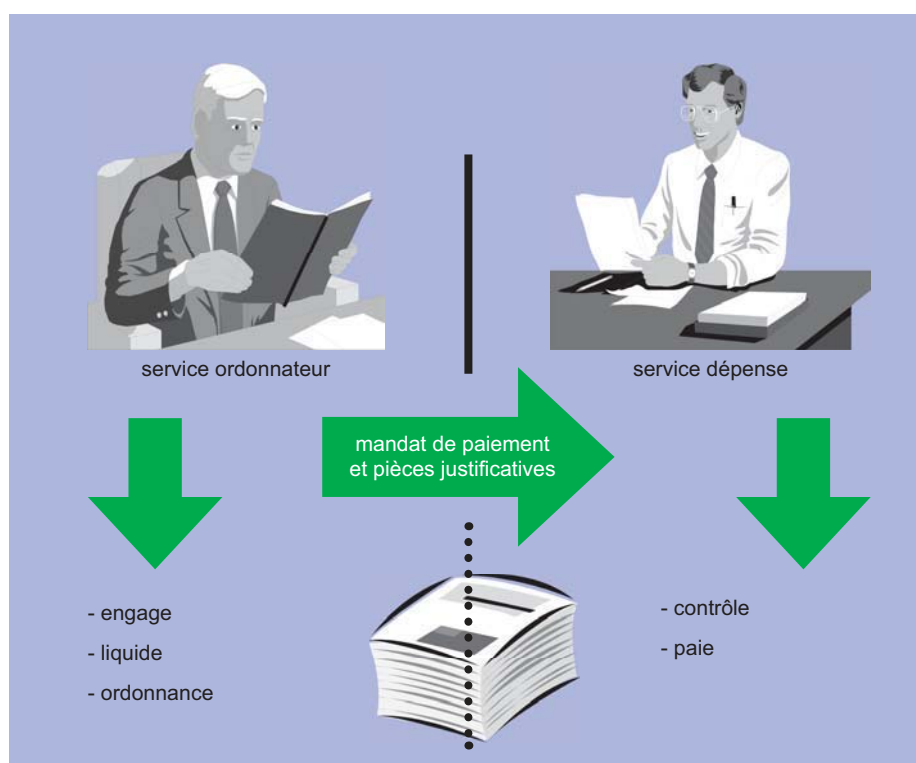
Le compte 477.71 initialement crédité en CGL à l'issue de la validation du dossier de liquidation par le comptable se trouve partiellement soldé.

1.2. EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

L'enregistrement de la dépense budgétaire intervient au moment de la mise en règlement, (visa du comptable), c'est-à-dire lors de la constatation de l'apurement de la dette de l'État, qui se traduit en comptabilité générale par le débit du compte de tiers concerné (débit du compte de classe 4).

L'imputation budgétaire s'effectue par « destination » et « nature ».

2

**APPLICATION AUX DÉPENSES PAYÉES APRÈS ORDONNANCEMENT
(D.A.O.) ET AUX DÉPENSES SANS ORDONNANCEMENT (D.S.O.)
AVANT RÈGLEMENT****2.1. DÉFINITIONS : QUELQUES BREFS RAPPELS****2.1.1. Les dépenses après ordonnancement**

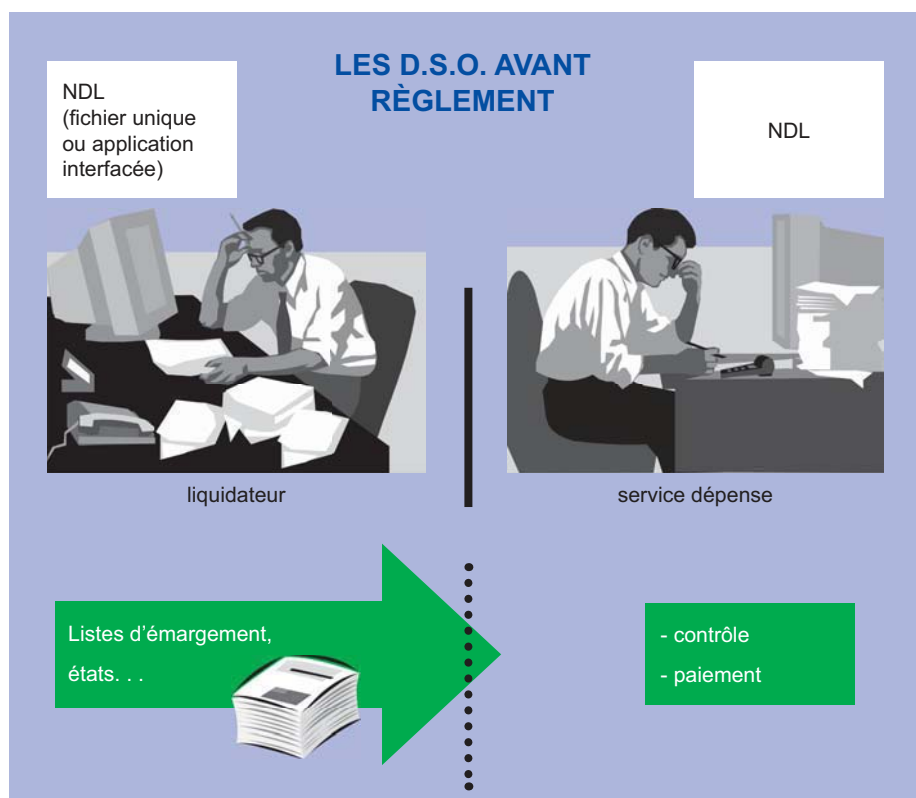
Les dépenses après ordonnancement (D.A.O.) correspondent au schéma traditionnel d'exécution des dépenses de l'État.

L'ordonnateur engage, liquide et ordonnance la dépense.

Chez le comptable assignataire, le service dépense procède aux contrôles prévus par la réglementation puis au paiement.

2.1.2. Les dépenses sans ordonnancement avant règlement**2.1.2.1. Saisie opérée par le service liquidateur**

Le mode opératoire est le suivant : saisie des informations par le service ordonnateur liquidateur et validation par le comptable assignataire, pour mise à jour de la comptabilité auxiliaire de la dépense.

**2.1.2.1.1. En mode fichier unique**

La saisie est faite directement dans l'applicatif NDL par le service ordonnateur liquidateur et fait l'objet d'une validation par le comptable assignataire pour mise à jour de la comptabilité auxiliaire de la dépense et mise en règlement.

Cette validation par le comptable intervient après contrôle des documents et pièces justificatives transmis par le service liquidateur.

Exemple : Opérations relevant de cette procédure (les remboursements émanant des services des Douanes).

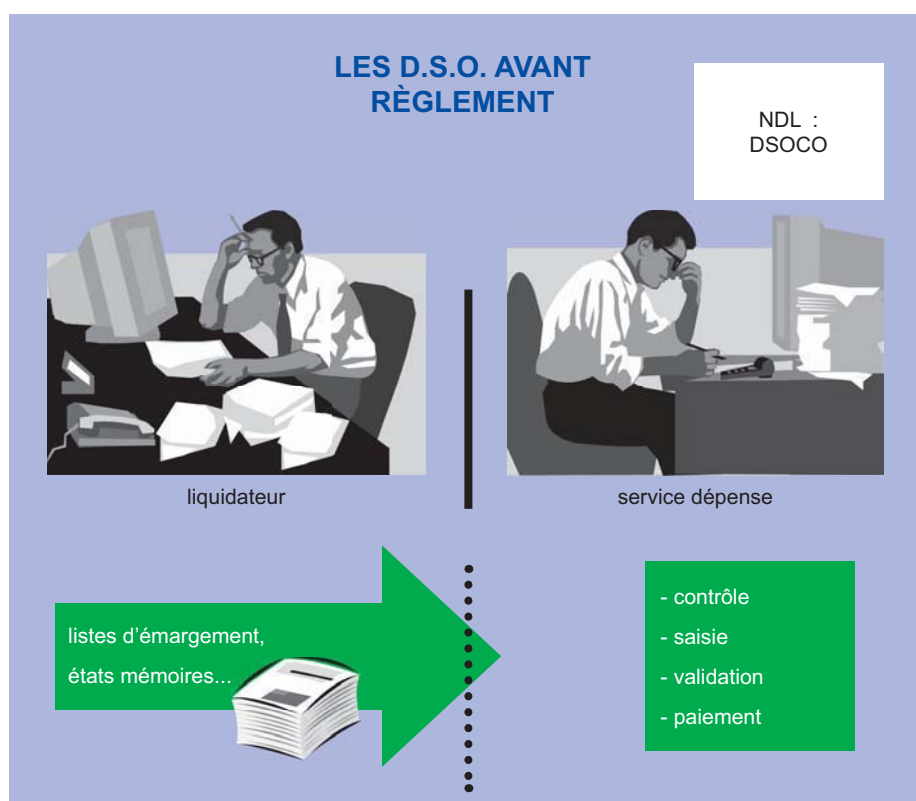
2.1.2.1.2. En mode interface

La saisie est effectuée dans une application propre au service ordonnateur liquidateur, qui transmet un fichier pour intégration dans NDL.

Les données font l'objet d'une validation par le comptable assignataire pour mise à jour de la comptabilité auxiliaire de la dépense et mise en règlement.

Exemple : Opérations relevant de cette procédure (les remboursements de crédits de T.V.A. opérés par les services des Impôts (D.G.I.) via l'application REBECA).

2.1.2.2. Saisie opérée par le comptable - procédure dite « D.S.O. CO »



La saisie est opérée dans l'appliquet NDL directement par le comptable assignataire au moyen d'une transaction spécifique dénommée DSOCO « D.S.O. comptable », au vu d'états, mémoires... transmis par un service ordonnateur liquidateur ou le demandeur.

La mise en règlement de ces D.S.O. intervient après validation par le comptable assignataire.

Exemple : Opérations relevant de cette procédure :

- remboursement de la T.I.P.P. aux routiers ;
- remboursement de la T.I.P.P. et de la T.I.C.G.N. aux agriculteurs ;
- dégrèvements d'I.S. et remboursements d'I.F.A. (exercices clos avant le 30/06/2004, date du transfert à la D.G.I.) ;
- paiement des acomptes sur P.P.E.

❑ 2.2. MODALITÉS D'ENREGISTREMENT DES CHARGES ET DES DÉPENSES BUDGÉTAIRES

Les deux procédures, D.A.O. et D.S.O. avant règlement, suivent les mêmes schémas budgétaires et comptables.

2.2.1. Émission des mandats (NDL) et validation des dossiers de liquidation (ACCORD-LOLF)

2.2.1.1. Émission des mandats et validation des dossiers de liquidation par le service gestionnaire à J

- la saisie est faite par le gestionnaire en matière de D.A.O. ;
- la saisie et/ou le visa sont opérés par le comptable, en matière de D.S.O. avant règlement ;
- les renseignements à saisir (codifications) portent sur le ministère, le comptable assignataire, l'axe « destination » (codes « Programmes - Actions - Sous-actions » dits codes MPA) et « nature » (code alphanumérique renvoyant à un compte P.C.E.) de la dépense.

Cette saisie n'a aucun impact en comptabilité budgétaire.

2.2.1.2. Centralisation des événements dans NDC à J+1 matin

Les événements centralisés par NDC, (« mandat émis » pour NDL et « dossier de liquidation rapproché » pour ACCORD), sont exploités à J+1 matin.

À partir des informations qu'ils véhiculent, NDC déduit les schémas d'écritures de prise en charge des mandats et dossiers de liquidation.

2.2.1.3. Transmission par NDC d'un fichier d'écritures automatiques de comptabilité générale à CGL à J+1 midi

Écritures de constatation de la charge et de la dette :

- intégration à J+1 midi en date comptable de J, correspondant à la date de validation par les gestionnaires dans ACCORD-LOLF pour les D.A.O. ;
- intégration à J+1 midi en date comptable de J, correspondant à la date de saisie par les gestionnaires dans NDL pour les D.A.O. ou à la date de saisie (ou validation) par le comptable pour les D.S.O. avant règlement.

Ces écritures n'ont aucun impact en comptabilité budgétaire.

2.2.2. Visa et validation du comptable entraînant la mise en paiement

2.2.2.1. Visa et validation du comptable à J

Le comptable assignataire procède aux contrôles qui lui incombent et met en règlement, après visa, les mandats et dossiers de liquidation émis.

2.2.2.2. Centralisation des événements dans NDC à J+1 matin

Les événements centralisés par NDC, (« mandat visé » pour NDL et « dossier de liquidation visé » pour ACCORD), sont exploités à J+1 matin.

À partir des informations qu'ils véhiculent, NDC déduit les schémas d'écritures de mise en paiement des mandats et dossiers de liquidation.

2.2.2.3. Transmission par NDC d'un fichier d'écritures automatiques de comptabilité générale à CGL à J+1 midi

- Écritures de règlement :
intégration à J+1 midi en date comptable de J, correspondant à la date du visa par le comptable.
- L'apurement de la dette (débit de la classe 4) permet de constater la dépense budgétaire, dont l'imputation résulte des spécifications liées à la « destination » et la « nature ».

 Pour le traitement de la paie sans ordonnancement préalable (P.S.O.P.), il convient de se reporter au Tome 3 « Charges de personnel », Titre 1 « Charges de personnel et produits rattachés (hors charges de pensions) » du présent Livre.

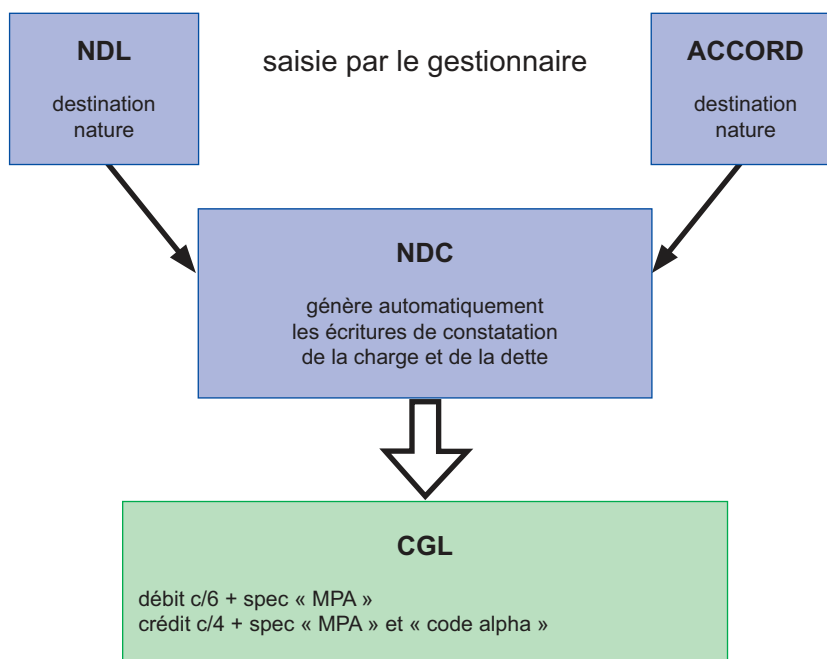
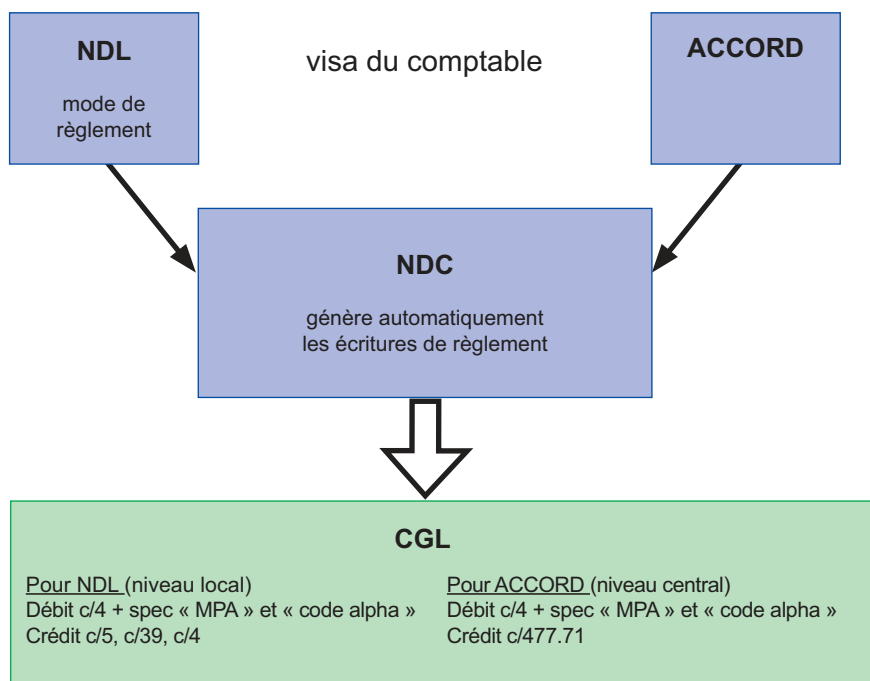
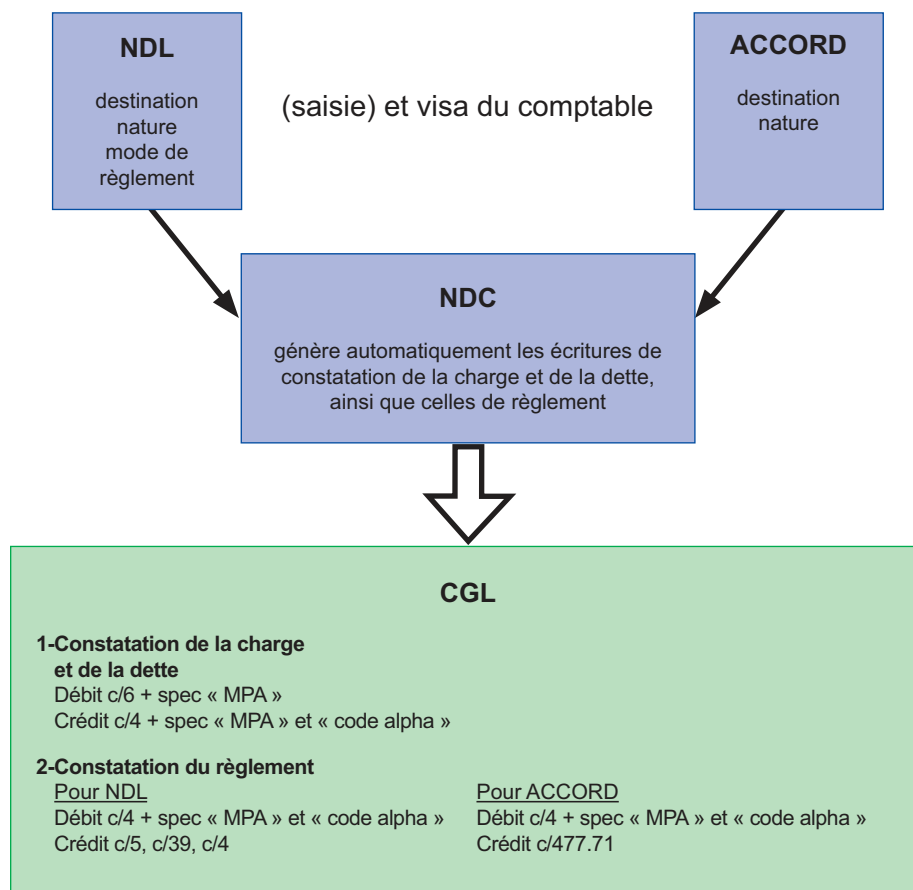
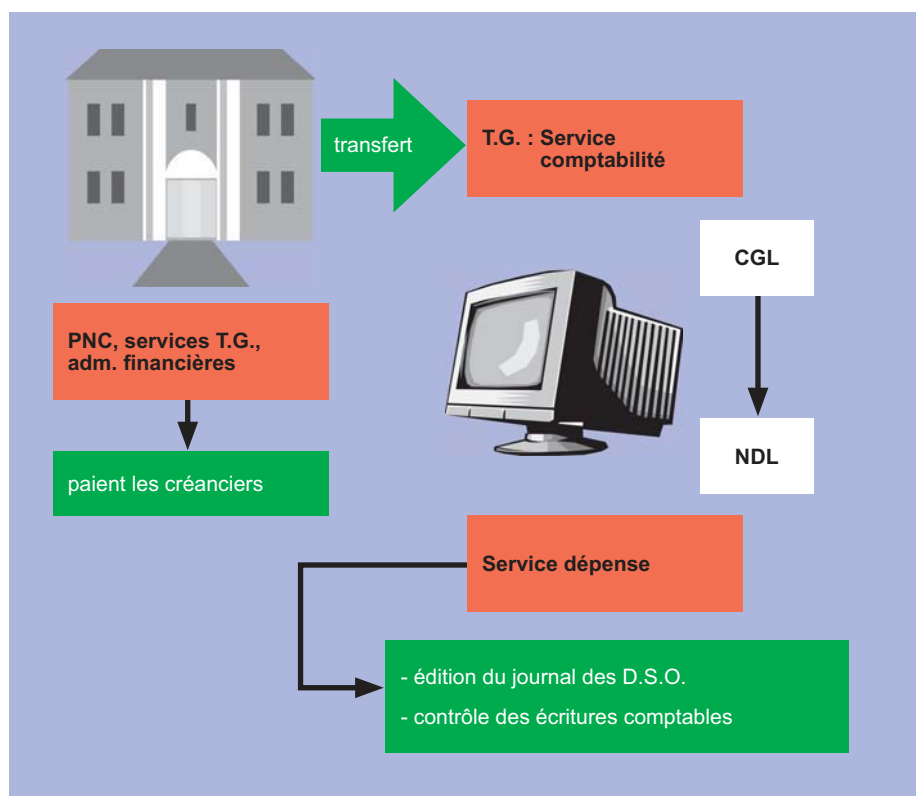
SCHÉMA D.A.O.*☞ Constatation de la charge :**☞ Constatation du règlement :*

SCHÉMA D.S.O. AVANT RÈGLEMENT

☞ Constatation de la charge et de son règlement :



3

**APPLICATION AUX DÉPENSES SANS ORDONNANCEMENT APRÈS
PAIEMENT (D.S.O. APRÈS RÈGLEMENT)****3.1. DÉFINITION : UN BREF RAPPEL**

Les dépenses sans ordonnancement après règlement sont payées directement par le réseau comptable, (postes comptables non centralisateurs du Trésor, recettes des administrations financières notamment).

Ces D.S.O. donnent lieu à une première écriture en comptabilité générale : issue d'une saisie directe dans l'application CGL ou d'une intégration automatique des opérations en provenance du réseau comptable.

Dans un second temps, le fichier CGL est transmis à l'application NDL (ou ACCORD-LOLF pour les D.S.O. après règlement de niveau central) pour mise à jour de la comptabilité auxiliaire de la dépense.

Exemple : Opérations concernées par cette procédure :

- remboursement de timbres amendes ;
- dégrèvements manuels ;
- dégrèvements transmis par REC.

□ 3.2. MODALITÉS D'ENREGISTREMENT DES CHARGES ET DES DÉPENSES BUDGÉTAIRES

3.2.1. Saisie directe du paiement de la dépense en CGL ou intégration des opérations de paiement en provenance des comptables non centralisateurs

- Écritures de règlement :

↶ Débit comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↷ Crédit comptes de règlement.

3.2.2. CGL en déduit automatiquement l'écriture de constatation de la charge et de la dette

- Constatation de la charge et de la dette associée :

↶ Débit comptes de la **classe 6**

auxquels est associée la spécification « destination »

↷ Crédit comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense.

3.2.3. Transmission des informations à NDC

- mise à jour de la comptabilité auxiliaire de la dépense à partir des spécifications associées aux comptes de classe 4.

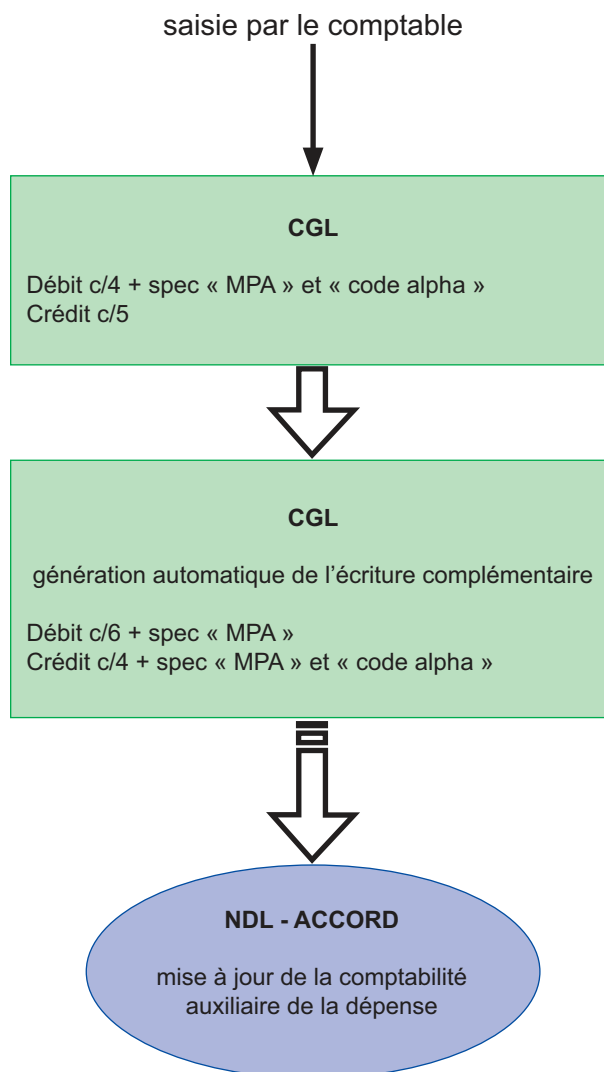
Les charges de pensions, qui relèvent de crédits limitatifs à compter de 2006, suivent le schéma des D.S.O. après règlement.

Particularité : les écritures sont directement transmises à CGL par l'application PEZ.

📄 Il convient de se reporter au Tome 3 « Charges de personnel », Titre 2 « Charges du compte d'affectation spéciale relatif aux pensions » du présent Livre.

SCHÉMA D.S.O. APRÈS RÈGLEMENT

☞ Constatation de la charge et de son règlement :



CHAPITRE 4

Schémas d'écritures particuliers

Le présent chapitre vise à préciser les schémas d'écritures relatifs :

- aux annulations, rejets et réimputations de mandats (dossiers de liquidation) ;
- à la période complémentaire.

1

ANNULATIONS ET CORRECTIONS D'ÉCRITURES**1.1. SANS IMPACT EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE****1.1.1. Les annulations et rejets de mandats (dossiers de liquidation)****1.1.1.1. Généralités**

Il est possible à l'ordonnateur, avant que le visa par le comptable n'ait été opéré, de procéder à l'annulation d'un mandat (ou dossier de liquidation) émis.

Par ailleurs, l'exercice des contrôles réglementaires en matière de visa de la dépense peut conduire le comptable assignataire à rejeter un mandat (dossier de liquidation).

Dans l'un et l'autre cas, la traduction en comptabilité générale est la suivante :



Débit moins du compte **6X**

auquel est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense
annulation de la charge de l'État



Crédit moins du compte **4X**

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la
« nature » de la dépense
annulation de la dette de l'État.

Cette écriture négative est générée automatiquement par NDC en comptabilité générale, suite à centralisation des événements « annulation » et « rejet ».

Elle permet l'annulation de l'écriture d'origine, qui a été préalablement servie automatiquement en CGL à l'émission du mandat (à la validation du dossier de liquidation par le gestionnaire).

1.1.1.2. Exemple

Montant de la facture : 2 000
 - prestations réalisées : frais postaux

	616.18 Autres frais postaux	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de service
À J - transmission du mandat par l'ordonnateur (ou validation du DL par le service gestionnaire)		
- comptabilisation de la charge et de la dette correspondante de l'État	2 000	2 000
À J + x jours - annulation du mandat par l'ordonnateur (annulation du DL par le service gestionnaire)		
ou prise en compte par l'ordonnateur (le service gestionnaire) du rejet opéré par le comptable	- 2 000	- 2 000
	Soldé	Soldé

1.1.2. La modification du compte d'imputation de la charge (compte P.C.E. par nature)**1.1.2.1. Généralités**

L'exercice des contrôles réglementaires en matière de visa de la dépense peut conduire le comptable assignataire à relever une erreur manifeste dans le choix du compte P.C.E. par nature (code alphanumérique) opéré par l'ordonnateur.

Au niveau local, dans NDL, aucune correction n'est possible à l'initiative du comptable.

Au niveau central, dans ACCORD-LOLF, le comptable est habilité à corriger le compte d'imputation de la charge (code alphanumérique porté dans la zone « paragraphe »).

Dans ce dernier cas, la traduction en comptabilité générale est la suivante :

☞ *Annulation de l'écriture initiale : charge et dette constatées sur une imputation erronée :*

↩ Débit moins du compte **6X**

auquel est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense
annulation de la charge de l'État

↪ Crédit moins du compte **4X**

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la
« nature » de la dépense
annulation de la dette de l'État.

☞ Nouvelle constatation de la charge et de la dette sur l'imputation exacte :

↶ Débit plus du compte **6Y**

auquel est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense
nouvelle constatation de la charge de l'État

↷ Crédit plus du compte **4Y**

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la
« nature » de la dépense
nouvelle constatation de la dette de l'État.

L'ensemble de ces écritures sont générées automatiquement par NDC en comptabilité générale.

1.1.2.2. Exemple

Montant de la facture..... 5 000

- prestations réalisées : travaux d'impression
- choix initial erroné de l'imputation par nature de la dépense :
enregistrement et timbre

	621.281 Enregistrement et timbre	431.18 Autres impôts, taxes et versements assimilés	618.5 Travaux d'impression	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de service
À J - validation du DL par le service gestionnaire				
- comptabilisation de la charge et de la dette correspondante de l'État - compte P.C.E. d'imputation erroné	5 000	5 000		
À J + x jours - correction de l'imputation erronée par le comptable dans ACCORD-LOLF Traduction comptable :				
- annulation de l'imputation incorrecte	-5 000	-5 000		
- nouvelle imputation corrigée : choix du compte « Travaux d'impression »			5 000	5 000
		Soldé		

❑ 1.2. AVEC IMPACT EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Est exposé ci-après le déroulement des écritures rectificatives relatives à une réimputation de mandat (dossier de liquidation) après paiement, suite à une erreur portant sur :

- le choix du compte budgétaro-comptable (erreur portant sur le compte de charge et par voie de conséquence, sur le compte de classe 4 correspondant auquel est notamment associée la spécification « nature ») ;
- et/ou la détermination du « programme, action, sous-action » concerné (erreur portant sur la spécification « destination »).

La sélection du code événement « réimputation », que ce soit dans NDL ou dans ACCORD-LOLF, génère automatiquement l'intégralité des écritures suivantes.

1.2.1. En comptabilité générale

1.2.1.1. Annulation de l'écriture initiale : charge et dette constatées sur une imputation erronée

↩ Débit moins du compte **6X**

auquel est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense
annulation de la charge de l'État

↪ Crédit moins du compte **4X**

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la
« nature » de la dépense
annulation de la dette de l'État.

1.2.1.2. Nouvelle constatation de la charge et de la dette sur l'imputation exacte


↩ Débit plus du compte **6Y**

auquel est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense
nouvelle constatation de la charge de l'État


↪ Crédit plus du compte **4Y**

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la
« nature » de la dépense
nouvelle constatation de la dette de l'État.

1.2.1.3. Annulation de la dépense budgétaire sur l'imputation erronée et constatation de la dépense budgétaire sur la bonne imputation

 Débit moins du compte **4X**

auquel sont associées les spécifications erronées relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense

 Débit plus du compte **4Y**

auquel sont associées les spécifications correctes relatives à la « destination » et à la « nature ».

1.2.2. L'enregistrement en comptabilité budgétaire

La réimputation se traduit par :

- l'annulation de l'imputation erronée sur les axes « destination » et « nature » ;
- la constatation de la nouvelle imputation sur les deux axes.

1.2.3. Exemple de réimputation de mandat (DL) après paiement

Montant de la facture : 5 000

- prestations réalisées : impression
- choix initial erroné de l'imputation par nature de la dépense :
enregistrement et timbre
- erreur relevée par l'ordonnateur (par le SG) après paiement

	621.281 Enregistrement et timbre	431.18 Autres impôts, taxes et versements assimilés	618.5 Travaux d'impression	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de service	Compte de règlement
À J - transmission du mandat par l'ordonnateur (ou validation du DL par le service gestionnaire)					
- comptabilisation de la charge et de la dette correspondante de l'État	5 000	5 000			
À J + x jours - validation du mandat (DL) par le comptable					
- apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :		5 000			5 000
À j + y jours - réimputation de mandat (DL) à l'initiative de l'ordonnateur (du service gestionnaire) - Utilisation de la transaction REMAN					
- annulation de l'imputation incorrecte	- 5 000	- 5 000			
- nouvelle imputation corrigée : travaux d'impression			5 000	5 000	
- correction de l'imputation budgétaire		- 5 000		5 000	
		Soldé		Soldé	

2

ENREGISTREMENT DES CHARGES ET DES DÉPENSES BUDGÉTAIRES EN PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

L'article 28 de la Loi organique stipule que « dans des conditions fixées par décret en Conseil d'État, des recettes et des dépenses budgétaires peuvent être comptabilisées au cours d'une période complémentaire à l'année civile, dont la durée ne peut excéder 20 jours. En outre, lorsqu'une Loi de finances rectificative est promulguée au cours du dernier mois de l'année civile, les opérations de recettes et de dépenses qu'elle prévoit peuvent être exécutées au cours de cette période complémentaire ».

La Loi organique rend donc possible, sous certaines conditions, l'exécution dans les premiers jours de N+1 de dépenses qui sont à rattacher budgétairement à la gestion N qui s'achève.

Ainsi, des paiements effectués durant les 20 premiers jours de janvier N+1 peuvent être rattachés au budget de l'année N, (consommation de crédits sur N) et donc pris en compte dans le solde budgétaire de l'année N.

En période complémentaire (P.C.), trois schémas distincts sont à envisager :

- le « service fait » et la charge sont constatés sur l'exercice N qui s'achève et le règlement de la charge intervient durant la P.C. ;
- le « service fait » est constaté sur l'exercice N qui s'achève, la charge est enregistrée en P.C. et le règlement de la charge intervient durant la P.C. ;
- le « service fait » et la charge sont constatés durant la P.C. et le règlement de la charge intervient durant la P.C.

2.1. SERVICE FAIT INTERVENU SUR N, CHARGES CONSTATÉES SUR L'EXERCICE N QUI S'ACHÈVE ET RÉGLÉES DURANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

Ce cas de figure est envisageable tant au niveau local, dans NDL, qu'au niveau central dans ACCORD-LOLF.

Exemple : achat de fournitures de bureau

- livraison (service fait) intervenue fin novembre N ;
- facture reçue mi-décembre N ;
- mandatement (dossier de liquidation) le 23 décembre N ;
- visa, validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire et mise en paiement le 5 janvier N+1.

2.1.1. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N

☞ À l'émission du mandat (dossier de liquidation) :

↙ Débit des comptes de la **classe 6**

auxquels est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense

↘ Crédit des comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense.

Dans l'exemple retenu, cette écriture est constatée en date comptable du 23/12/N.

La charge et la dette ont été enregistrées en comptabilité générale avant le 31 décembre N.

☞ *Au visa du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :*

↶ Débit comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense

↷ Crédit du compte **483.11** « Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 5/01/N+1, est enregistrée en comptabilité générale en date comptable du 31/12/N PC.

L'utilisation du compte 483.11 précité traduit l'absence de période complémentaire pour les opérations de trésorerie, qui sont arrêtées au 31 décembre de chaque année.

Sur le plan comptable, ce compte a pour finalité de faire le lien entre la comptabilité budgétaire (avec période complémentaire) et la comptabilité générale (sans période complémentaire en matière d'opérations de trésorerie).

Le compte 483.11 apparaîtra au passif du bilan de l'État au titre de l'année N et sera soldé en date courante de janvier N+1 : traduction comptable des mouvements de trésorerie.

2.1.2. Enregistrement en comptabilité budgétaire sur la gestion N

La dépense budgétaire est constatée au titre de la gestion N, en date comptable du 31/12/N P.C., sur les axes « destination » et « nature », lors de l'apurement de la dette.

2.1.3. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1

☞ *Écriture de règlement (mouvements sur les comptes de trésorerie) :*

↶ Débit du compte **483.11** « Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification

↷ Crédit comptes de règlement (comptes de trésorerie, de transferts ; comptes de tiers...)

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 5/01/N+1, est également enregistrée en comptabilité générale en date comptable du 5/01/N+1.

2.1.4. Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1

La dépense budgétaire ayant été constatée sur N, aucune dépense budgétaire ne doit être rattachée à N+1. Le compte 483.11 n'est d'ailleurs doté d'aucune spécification.

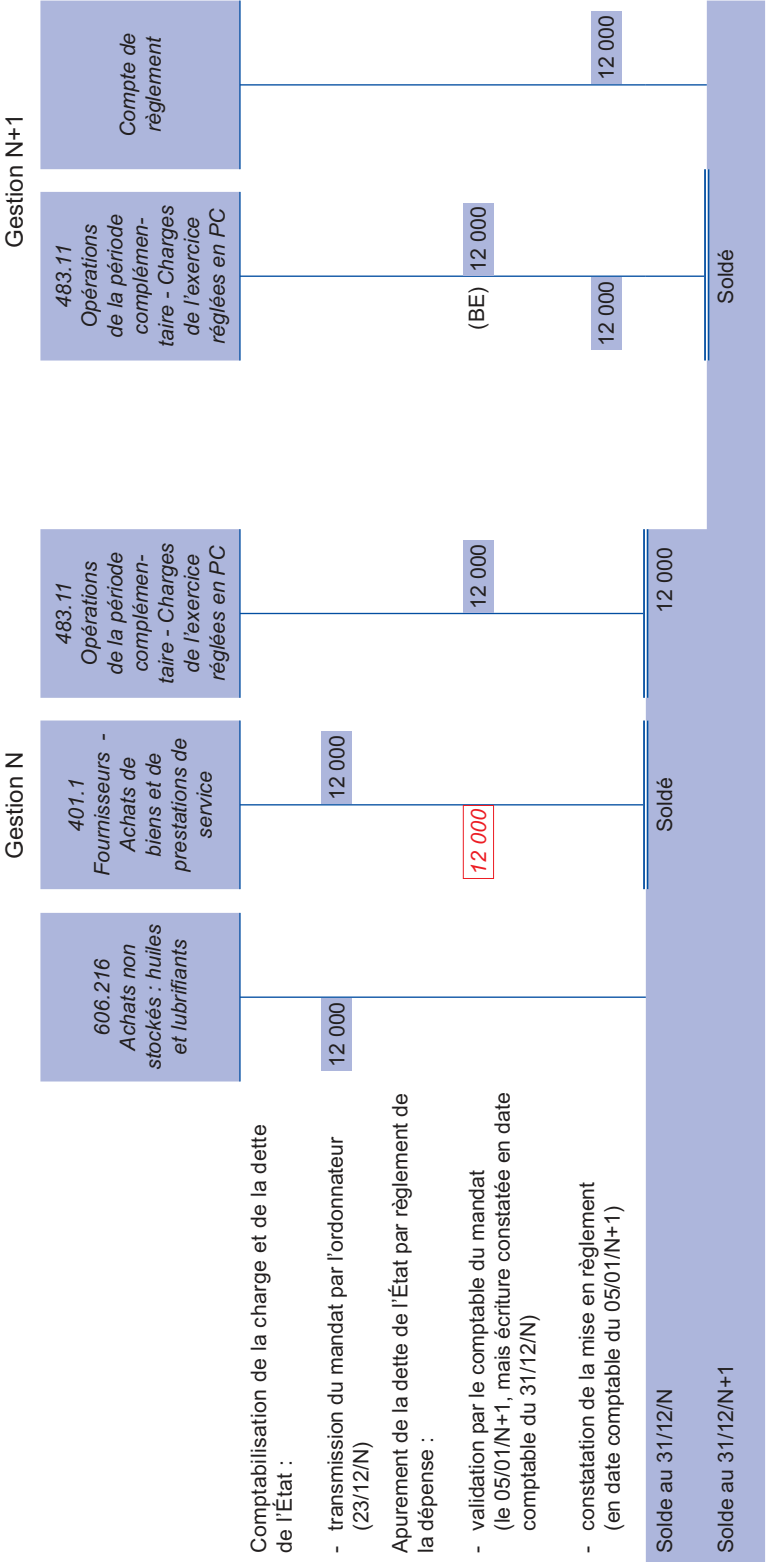
2.1.5. Exemple

Chronologie :

- service fait en N, charge constatée en N, règlement en N+1
- livraison (service fait) le 25 novembre N
- facture reçue le 15 décembre N
- mandatement (DL) le 23 décembre N
- visa du mandat (DL) par le comptable et mise en paiement le 5 janvier N+1

Montant de la facture :

- biens livrés (lubrifiants) 12 000



❑ 2.2. SERVICE FAIT INTERVENU SUR N, CHARGES CONSTATÉES DURANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE ET RÉGLÉES DURANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

Ce cas de figure est uniquement envisageable au niveau central, dans ACCORD-LOLF : validation du dossier de liquidation par le gestionnaire en période complémentaire.

Exemple : achat de fournitures de bureau

- livraison (service fait) intervenue mi-décembre N ;
- facture reçue fin décembre N ou début janvier N+1 ;
- validation du DL par le service gestionnaire le 5 janvier N+1 ;
- visa, validation du DL par le comptable assignataire et mise en paiement le 8 janvier N+1.

2.2.1. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N

☞ À l'émission du dossier de liquidation :



Débit des comptes de la **classe 6**

auxquels est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense



Crédit des comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 5 janvier N+1, est constatée en date comptable du 31/12/N P.C.

En effet, le service fait étant intervenu sur N, le rattachement de la charge à l'exercice doit également s'effectuer sur N.

☞ À la validation du dossier de liquidation par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :



Débit des comptes de la **classe 4**

auxquels sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense



Crédit du compte **483.11**

« Opérations de la période complémentaire
- Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 8/01/N+1, est enregistrée en date comptable du 31/12/N P.C.

2.2.2. Enregistrement en comptabilité budgétaire sur la gestion N

La dépense budgétaire est constatée au titre de la gestion N, en date comptable du 31/12/N P.C., sur les axes « destination » et « nature », lors de l'apurement de la dette.

2.2.3. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1

☞ *Écriture de règlement (mouvements sur les comptes de trésorerie) :*

↩ Débit du compte **483.11** « Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification

↪ Crédit des comptes de règlement (comptes de trésorerie, de transferts ; comptes de tiers...)

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 8/01/N+1, est également enregistrée en date comptable du 8/01/N+1.

2.2.4. Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1

La dépense budgétaire ayant été constatée sur N, aucune dépense budgétaire ne doit être rattachée à N+1. Le compte 483.11 n'est d'ailleurs doté d'aucune spécification.

2.2.5. Exemple

- Chronologie :
- service fait en N, charge constatée en N+1, règlement en N+1
 - prestation réalisée (service fait) le 15 décembre N
 - facture reçue le 3 janvier N+1
 - validation du DL par le service gestionnaire (SG) le 5 janvier N+1
 - visa du DL par le comptable et mise en paiement le 8 janvier N+1

Montant de la facture :
- prestation effectuée (traduction) 500

Gestion N		Gestion N+1	
618.6 Frais de traduction	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de service	483 11 Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice régliées en PC	Compte de règlement
5 000	5 000	(BE) 5 000	5 000
Soldé		5 000	Soldé
Solde au 31/12/N		Solde au 31/12/N+1	

Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :

- validation du DL (gestion N) par le SG (05/01/N+1 constatée en date comptable 31/12/N)

Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :

- validation par le comptable du DL (le 08/01/N+1 mais écriture constatée en date comptable du 31/12/N)
- constatation de la mise en règlement (en date comptable du 08/01/N+1)

❑ 2.3. SERVICE FAIT ET CHARGES CONSTATÉS DURANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE ET RÈGLEMENT INTERVENU DURANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

Ces opérations ne peuvent être constatées qu'au niveau central, dans ACCORD-LOLF, dans les deux cas suivants :

- dans les conditions fixées par un décret en conseil d'État ;
- lorsqu'une Loi de finances rectificative est promulguée au cours du dernier mois de l'exercice.

Exemple : octroi d'une subvention

- décision attributive (service fait) intervenue le 5 janvier N+1 sur crédits de l'exercice N ;
- validation du DL par le service gestionnaire le 7 janvier N+1 ;
- visa, validation du DL par le comptable assignataire et mise en paiement le 8 janvier N+1.

2.3.1. Enregistrement de la dépense budgétaire sur la gestion N

L'exécution de la dépense budgétaire s'effectue sur l'exercice N, en date comptable du 31/12/N P.C. La consommation de crédits est constatée sur les axes « destination » et « nature ».

2.3.2. Conséquence en comptabilité générale sur l'exercice N

Le « service fait » n'étant pas réalisé sur N, les contraintes sont les suivantes :

- la charge et la dette ne peuvent être rattachées à l'exercice N ;
- les comptes de trésorerie ne peuvent être mouvementés sur N.

Une écriture doit toutefois être enregistrée sur l'exercice N, pour retracer l'exécution de la dépense budgétaire sur N.

Il est fait utilisation du compte 483.12 « Opérations de la période complémentaire - Charges réglées en PC à constater sur l'exercice suivant ».

☞ À la validation du dossier de liquidation par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :



Débit du compte **483.12**

« Opérations de la période complémentaire - Charges réglées en PC à constater sur l'exercice suivant »

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense



Crédit du compte **483.11**

« Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 8/01/N+1, est enregistrée en date comptable du 31/12/N P.C.

2.3.3. Écritures à constater en comptabilité générale sur l'exercice N+1

☞ À l'émission du dossier de liquidation :

Constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État

↩ Débit des comptes de la **classe 6**

auxquels est associée la spécification relative à la « destination » de la dépense

↪ Crédit des comptes de la **classe 4**

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, cette écriture, générée en date courante du 7 janvier N+1, est également constatée en comptabilité générale en date comptable du 7/01/N+1.

En effet, le service fait étant intervenu sur N+1, le rattachement de la charge à l'exercice doit également s'effectuer sur N+1.

☞ À la validation du dossier de liquidation par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :

- Apurement du compte 483.12

↩ Débit des comptes de la **classe 4**

sans spécification

↪ Crédit du compte **483.12** « Opérations de la période complémentaire - Charges réglées en PC à constater sur l'exercice suivant »

auquel sont associées les spécifications relatives à la « destination » et à la « nature » de la dépense

et

- Constatation du règlement

↩ Débit du compte **483.11** « Opérations de la période complémentaire - Charges de l'exercice réglées en PC »

sans spécification

↪ Crédit des comptes de règlement (comptes de trésorerie, de transferts ; comptes de tiers ...)

sans spécification.

Dans l'exemple retenu, ces deux écritures, générées en date courante du 8 janvier N+1, sont également constatées en date comptable du 8/01/N+1.

2.3.4. Enregistrement en comptabilité budgétaire en gestion N+1

La dépense budgétaire ayant été constatée sur N, aucune dépense budgétaire ne doit être rattachée à N+1.

	483.12 Opérations de la période complémentaire - Charges régliées en PC sur l'exercice suivant	483.11 Opérations de la période complémentaire - Charges régliées en PC	452.43 Organismes sociaux	654.1418 Autres transferts directs à la Sécurité sociale	483.11 Opérations de la période complémentaire - Charges régliées en PC	483.12 Opérations de la période complémentaire - Charges régliées en PC sur l'exercice suivant	Compte de règlement
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :							
- validation du DL (gestion N) par le SG (05/01/N+1)			100 000	100 000			
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :							
- validation par le comptable du DL (le 08/01/N+1 mais écriture constatée en date comptable du 31/12/N)	100 000	100 000				100 000	
- constatation de la mise en règlement (08/01/N+1)					100 000		100 000
Solde au 31/12/N	100 000	100 000					
Solde au 31/12/N+1							

3

LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Au 1^{er} janvier 2006, et dans le cadre du palier, il est recherché une comptabilisation des charges au plus près de la norme.

Les faits générateurs retenus sont :

- « l'émission du mandat » dans NDL,
- et « l'émission du dossier de liquidation » dans ACCORD-LOLF.

En cours d'exercice, les charges ne sont donc pas enregistrées en comptabilité générale dès le service fait, mais postérieurement.

En conséquence, pour la mise en œuvre de la norme n° 2 sur les charges, il convient, en fin d'exercice et au titre des écritures d'inventaire, de procéder au rattachement des charges.

❑ 3.1. LES PROCÉDURES À METTRE EN PLACE

Deux procédures sont prévues pour permettre le rattachement des charges à l'exercice au cours duquel le « service fait » est constaté :



- utiliser les informations fournies par l'application ACCORD-LOLF (la saisie du service fait y est rendue obligatoire) ;
- conduire un recensement au niveau déconcentré, l'application NDL ne connaissant pas le service fait.

 Il convient de se reporter au Livre 2 « Produits », Tome 6 « Rattachement des charges à l'exercice ».



❑ 3.2. LES ÉCRITURES D'INVENTAIRE

À partir des informations collectées dans ACCORD-LOLF ou à partir du recensement opéré au niveau local, les écritures à constater en fin d'exercice sont exposées ci-après.


3.2.1. Constatation des charges à payer sur l'exercice

-  Débit des comptes de la classe **6XX**, comptes de charges concernés
-  Crédit des comptes **4XX8**, comptes de charges à payer concernés.

3.2.2. Constatation des charges payées d'avance

-  Débit des comptes **486XX**, comptes de charges constatées d'avance concernés
-  Crédit des comptes de la classe **6XX**.

3.2.3. Constatation des provisions pour charges

 Débit du compte *« Dotations aux provisions pour charges »*
681.52X

sous-compte de dotation concerné

 Crédit du compte **152** *« Provisions pour charges »*

sous-compte concerné.

Ces écritures sans spécification sont sans impact en comptabilité budgétaire. Elles s'enregistrent au niveau de chaque comptable assignataire de la dépense (trésorier-payeur général et département comptable ministériel de plein exercice).

❑ 3.3. INSCRIPTION DES ENGAGEMENTS DANS L'ANNEXE

Les engagements de l'État doivent être recensés et portés en annexe au bilan.

 Il convient de se reporter au Livre 6 « Engagements, provisions et autres passifs ».

4

DÉTERMINATION DU SOLDE BUDGÉTAIRE

L'application NDC qui centralise les opérations budgétaires permet de fournir le détail des dépenses budgétaires.

Toutefois, le solde budgétaire sera déterminé en CGL, à partir des comptes de classe 4.

❑ 4.1. LES DÉPENSES BUDGÉTAIRES

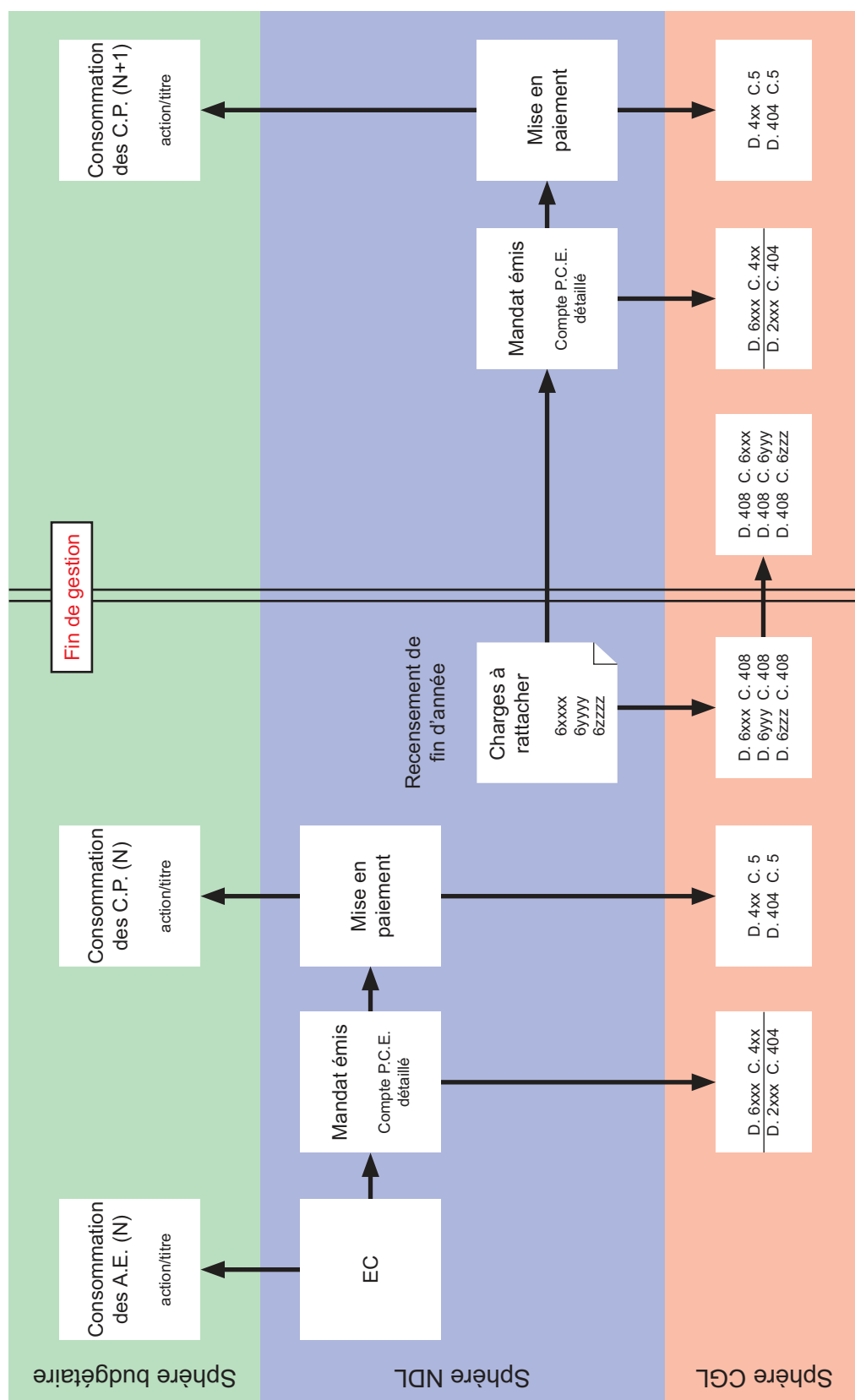
Elles correspondent à l'apurement des dettes, comptabilisé au débit des comptes de dettes (débits positifs et négatifs des comptes de la classe 4), auxquels sont associées les spécifications de dépenses, sur les axes « destination » et « nature ».

❑ 4.2. LES RECETTES BUDGÉTAIRES

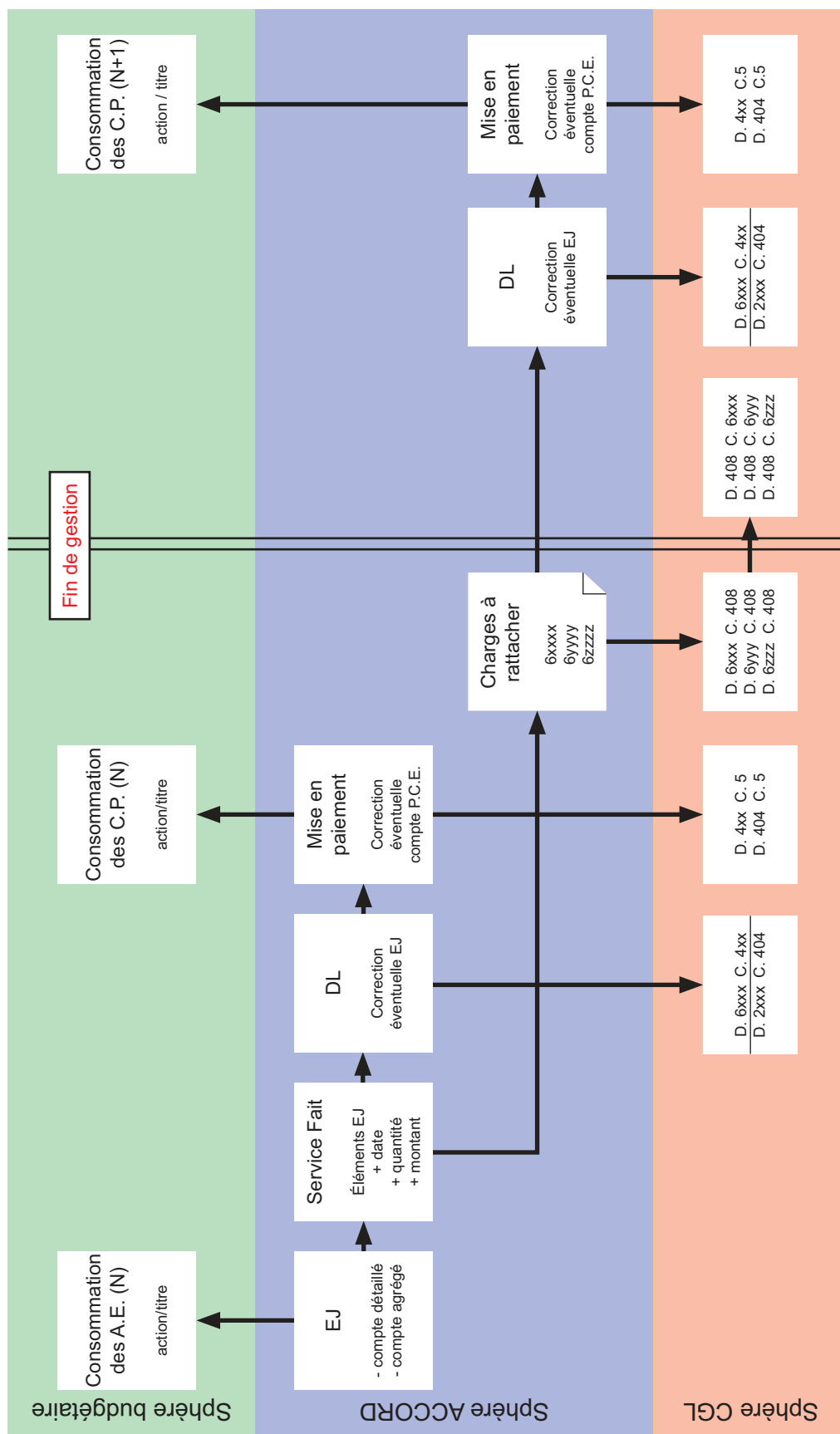
Elles correspondent au recouvrement des créances, comptabilisé au crédit des comptes de créances (comptes de la classe 4), auxquels sont associées les spécifications de recettes, « lignes de recettes ».

5 SCHÉMAS DE SYNTHÈSE

5.1. COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE DANS NDL



5.2. COMPTABILITÉ GÉNÉRALE ET COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE DANS ACCORD-LOLF



Tome 2

**LES CHARGES
DE FONCTIONNEMENT DIRECT
HORS PERSONNEL**

***L**es charges de fonctionnement direct (hors charges de personnel) correspondent :*

- *aux sommes versées en contrepartie de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés, de travaux et de services consommés directement par l'État au titre de son activité ordinaire ;*
- *aux versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;*
- *aux valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;*
- *aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'État initialement comptabilisées.*

Seront successivement abordés :

- *les achats de biens et de prestations de services – Titre I*
- *les autres charges de gestion ordinaire – Titre II*
- *les dépenses en atténuation de recettes – Titre III*

SOMMAIRE

TITRE 1	
LES ACHATS DE BIENS ET DE PRESTATIONS DE SERVICES	115
CHAPITRE 1	
LES ACHATS DE BIENS ET DE PRESTATIONS DE SERVICES	117
1. Les achats de biens et de prestations de services	118
1.1. L'évaluation des achats et des prestations de services	118
1.2. Règle de comptabilisation	118
1.2.1.	
Le critère de rattachement des charges à l'exercice	118
1.2.2.	
Présentation succincte des comptes utilisés	119
1.2.2.1.	
Généralités	119
1.2.2.2.	
Cas particulier : les frais sur services bancaires.....	120
1.2.2.3.	
Cas particulier : les redevances relatives aux opérations de crédit-bail	121
1.3. Écritures comptables.....	121
2. Le traitement comptable des oppositions sur factures d'achats de biens et prestations de services.....	122
2.1. Définition	122
2.2. Règle de comptabilisation	122
2.3. Écritures comptables.....	123
2.3.1.	
Schémas comptables de base relatifs à l'enregistrement d'une opposition....	123
2.3.2.	
Schémas comptables adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL.....	124
2.3.2.1.	
Validation du mandat opposé et règlement du fournisseur.....	124

SOMMAIRE (suite)

2.3.2.2.	Règlement du tiers opposant.....	125
2.3.3.	Schémas comptables adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF	125
2.3.3.1.	Validation du dossier de liquidation opposé et règlement du fournisseur	125
2.3.3.2.	Règlement du tiers opposant.....	126
3.	Exemples chiffrés	127
CHAPITRE 2		
LES OPÉRATIONS PARTICULIÈRES LIÉES AUX MARCHÉS PUBLICS (HORS IMMOBILISATIONS).....		
1.	Les acomptes sur marché public	132
1.1.	Définition	132
1.2.	Règle de comptabilisation	132
1.3.	Écritures comptables.....	132
2.	Les avances	133
2.1.	Définition	133
2.1.1.	Avance forfaitaire	133
2.1.2.	Avance facultative	134
2.2.	Règle de comptabilisation	134
2.3.	Écritures comptables.....	135
2.3.1.	Schémas comptables relatifs à l'enregistrement et au paiement de l'avance	135
2.3.2.	Schéma comptable de base relatif à la récupération de l'avance	136

SOMMAIRE (suite)

2.3.3.	Schémas comptables relatifs à la récupération de l'avance adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL	136
2.3.4.	Schémas comptables relatifs à la récupération de l'avance adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF	137
3.	La retenue de garantie	139
3.1.	Définition	139
3.2.	Règle de comptabilisation	139
3.3.	Écritures comptables.....	140
3.3.1.	Schémas comptables de base relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie.....	140
3.3.2.	Schémas comptables relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL ..	140
3.3.2.1.	Validation du mandat soumis à retenue de garantie et règlement du fournisseur	141
3.3.2.2.	Enregistrement de la retenue de garantie	141
3.3.3.	Schémas comptables relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF	142
3.3.3.1.	Validation du dossier de liquidation soumis à retenue de garantie et règlement du fournisseur	142
3.3.3.2.	Enregistrement de la retenue de garantie	143
4.	Exemples chiffrés	144
CHAPITRE 3		
CAS PARTICULIER : LES REMBOURSEMENTS DE FRAIS AUX AGENTS.....		148
1.	Le remboursement des frais de mission en métropole	150

SOMMAIRE (suite)

1.1. Généralités	150
1.1.1. Le remboursement de frais	150
1.1.2. La notion d'avances sur frais de mission	150
1.1.3. La régularisation des avances sur frais de mission	150
1.2. Règle de comptabilisation	151
1.2.1. La problématique liée à la comptabilisation des avances sur frais de mission en métropole	151
1.2.1.1. La règle : application du recueil des normes comptables de l'État	151
1.2.1.2. L'adaptation au palier 2006	151
1.2.2. Le remboursement des frais de mission	152
1.3. Écritures comptables	152
1.3.1. Le versement d'une avance	152
1.3.2. Le remboursement de frais aux agents	153
1.3.3. Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice	153
2. Le remboursement des frais de mission à l'étranger	154
2.1. Généralités	154
2.1.1. La prise en charge des frais de mission à l'étranger	154
2.1.2. Le traitement particulier des avances sur frais de mission à l'étranger	154

SOMMAIRE (suite)

2.1.2.1.	Le versement de l'avance avant le départ	154
2.1.2.2.	Le versement de l'avance sur le lieu de mission	155
2.1.2.3.	La régularisation des avances	155
2.2.	Règle de comptabilisation	155
2.3.	Écritures comptables.....	155
2.3.1.	Versement d'une avance pour mission à l'étranger	155
2.3.2.	Remboursement de frais aux agents	156
2.3.2.1.	Régularisation de l'avance versée	156
2.3.2.2.	Remboursement des frais de mission à l'étranger non couverts par l'avance	157
3.	Exemples chiffrés	159
CHAPITRE 4		
CAS PARTICULIER : LES FRAIS DE JUSTICE		161
1.	Définitions et modalités de liquidation de la dépense	162
1.1.	Généralités	162
1.1.1.	Définition	162
1.1.2.	Modalités de liquidation de la dépense.....	162
1.2.	Cas particuliers	163
1.2.1.	Les frais de justice en matière commerciale.....	163
1.2.2.	L'aide juridictionnelle.....	163

SOMMAIRE (suite)

2. Règle de comptabilisation	163
2.1. Une procédure unique.....	163
2.2. Deux circuits de paiement.....	164
2.2.1. Par régie d'avance.....	164
2.2.2. Par la trésorerie générale	164
2.3. Les comptes utilisés.....	164
3. Écritures comptables.....	164
3.1. Paiement par régie d'avance	164
3.2. Paiement par le trésorier-payeur général.....	164
4. Exemple chiffré	166
TITRE 2	
LES AUTRES CHARGES DE GESTION ORDINAIRE	167
CHAPITRE 1	
LES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS	169
1. Définition	170
2. Règle de comptabilisation	171
2.1. Le critère de rattachement des charges à l'exercice.....	171
2.2. Les principaux comptes utilisés	171
3. Écritures comptables.....	172
CHAPITRE 2	
LES INTÉRÊTS MORATOIRES	173
1. Définition	174
1.1. Intérêts moratoires dus suite au dépassement du délai de paiement d'un marché public	174

SOMMAIRE (suite)

1.2. Intérêts moratoires dus suite à dégrèvement d'impôts	174
2. Règle de comptabilisation	175
2.1. Généralités	175
2.2. Principaux comptes utilisés	176
3. Écritures comptables	176
3.1. Paiement du principal	176
3.2. Mandatement et paiement des intérêts moratoires	177
4. Exemple chiffré	178
CHAPITRE 3	
LES DIFFÉRENCES DE CHANGE	179
1. Préambule	180
2. Règles de comptabilisation	180
2.1. Critère de rattachement des charges à l'exercice	180
2.2. Présentation des comptes utilisés	180
3. Écritures comptables	181
3.1. Écritures chez le comptable assignataire de la dépense	181
3.1.1.	
Constatation et mise en paiement de la dette de l'État	181
3.1.2.	
Constatation de la différence de change	182
3.1.2.1.	
Constatation de la perte de change	182
3.1.2.2.	
Constatation du gain de change	182
3.1.3.	
Transferts mensuels à l'agence comptable centrale du Trésor	183

SOMMAIRE (suite)

3.1.3.1.	Transfert des pertes de change constatées.....	183
3.1.3.2.	Transfert des gains de change constatés	183
3.2.	Écritures chez le comptable en charge de la constatation des charges et des produits relatifs aux pertes et gains de change	184
3.2.1.	L'agence comptable centrale du Trésor (A.C.C.T.), en sa qualité de centralisateur comptable.....	184
3.2.1.1.	Intégration des pertes et gains de change transférés mensuellement par les comptables assignataires de la dépense	184
3.2.1.2.	Constatation de la charge de l'État correspondant aux pertes de change ...	184
3.2.1.3.	Constatation du produit de l'État correspondant aux gains de change	185
3.2.2.	L'agence comptable centrale du Trésor (A.C.C.T.) et la trésorerie générale pour l'Étranger (T.G.E.), en leur qualité de comptables principaux assignataires de la dépense	186
3.2.2.1.	Comptabilisation des pertes de change.....	186
3.2.2.2.	Comptabilisation des gains de change	186
4.	Exemples chiffrés	187
CHAPITRE 4		
	L'APUREMENT DES DÉBETS.....	189
1.	La mise en cause de la responsabilité des comptables.....	190
1.1.	La procédure administrative de mise en jeu de la responsabilité	190
1.1.1.	L'émission d'un ordre de reversement.....	190
1.1.2.	L'octroi du sursis de versement	190

SOMMAIRE (suite)

1.1.3.	L'émission de l'arrêté de débet	190
1.2.	Les débits juridictionnels	191
1.2.1.	Traitement des débits juridictionnels	191
1.2.2.	Modalité de constatation de la créance de l'État	191
2.	L'apurement des débits	192
2.1.	Demande de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse.....	192
2.1.1.	La formulation de la demande	192
2.1.2.	L'instruction des demandes	192
2.2.	La décharge	193
3.	Règle de comptabilisation.....	193
3.1.	Généralités	193
3.2.	Principaux comptes utilisés	193
4.	Écritures comptables	195
5.	Exemples chiffrés.....	197
CHAPITRE 5		
LES SUBVENTIONS AUX OEUVRES SOCIALES		199
1.	Définition	200
1.1.	Périmètre des subventions aux œuvres sociales	200
1.2.	En dehors du périmètre	200
2.	Règle de comptabilisation.....	201
2.1.	Généralités	201

SOMMAIRE (suite)

2.2. Principaux comptes utilisés	201
3. Écritures comptables	202
TITRE 3	
LES DÉPENSES EN ATTÉNUATION DE RECETTES.....	203
CHAPITRE 1	
DÉFINITIONS.....	205
1. Les restitutions d'obligations en matière fiscale	207
2. Les décisions d'apurement des créances.....	207
2.1. Cas des créances recouvrées pour le compte de l'État	207
2.1.1.	
La décision d'apurement remet en cause le bien-fondé de la créance	207
2.1.2.	
La décision d'apurement ne remet pas en cause le bien-fondé de la créance	208
2.2. Cas des créances recouvrées pour le compte de tiers.....	208
3. Les remboursements et rectifications de produits encaissés l'année courante (pour les recettes des administrations financières) et les années antérieures	208
4. L'imputation d'acomptes d'impôt sur les sociétés l'année de la liquidation de l'impôt	208
CHAPITRE 2	
L'ENREGISTREMENT DES DÉPENSES EN ATTÉNUATION DE RECETTES.....	209
1. En comptabilité budgétaire	210
1.1. Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts d'État »	210
1.1.1.	
Généralités	210
1.1.2.	
Structuration du programme	210
1.2. Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts locaux »	212

SOMMAIRE (suite et fin)

1.2.1.	Généralités	212
1.2.2.	Structuration du programme	212
2.	En comptabilité générale	213
2.1.	Principaux comptes utilisés	213
2.2.	Les écritures de comptabilité générale	215
2.2.1.	La constatation de la décision d'apurement ou de l'obligation fiscale	215
2.2.2.	L'imputation de la décision d'apurement ou de l'obligation fiscale	215
2.2.3.	Exemples	216
3.	Les liaisons entre applications informatiques	217
3.1.	Enregistrement préalable en CGL avant NDL.....	217
3.1.1.	Cas des opérations saisies dans les applicatifs de comptabilité auxiliaire RAR (contentieux impôts Trésor) ou AMD, puis ressaisies dans l'applicatif de comptabilité simplifiée DDR3 tenue en poste comptable non centralisateur	217
3.1.2.	Cas des opérations enregistrées dans REC (recouvrement amiable impôt Trésor).....	217
3.1.3.	Cas des opérations enregistrées dans MEDOC (application comptable et de gestion D.G.I.).....	217
3.1.4.	Cas des opérations de dépenses en atténuation de recettes saisies directement et manuellement en CGL	218
3.2.	Enregistrement préalable dans NDL avant CGL.....	218

TITRE 1

Les achats de biens et de prestations de services

***L**es achats de biens et de prestations de services sont des charges de fonctionnement direct qui correspondent aux sommes versées en contrepartie :*

- de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés ;*
- de travaux et de services consommés directement par l'État au titre de son activité ordinaire.*

Seront successivement traités :

- les achats de biens et de prestations de services (chapitre 1) ;*
- les opérations particulières liées aux marchés publics (chapitre 2) ;*
- le remboursement de frais aux agents (chapitre 3) ;*
- les frais de justice (chapitre 4).*

CHAPITRE 1

Les achats de biens et de prestations de services

1

LES ACHATS DE BIENS ET DE PRESTATIONS DE SERVICES**❑ 1.1. L'ÉVALUATION DES ACHATS ET DES PRESTATIONS DE SERVICES**

Les charges relatives aux achats de biens et aux prestations de services sont enregistrées pour le montant figurant sur la pièce justificative de l'opération, toutes taxes comprises (T.T.C.).

Au prix d'achat des biens et services, viennent s'ajouter :

- les droits de douane ;
- les frais accessoires sur achats si ces derniers peuvent être rattachés de façon certaine à chacune des catégories de marchandises ou d'approvisionnements : frais de transport, primes d'assurances liées au transport, commissions, courtages, rémunérations de transitaires et certains impôts indirects et taxes spécifiques.

À défaut, les frais accessoires sur achats sont comptabilisés au compte de charges par nature approprié (compte 615 « *transports et déplacements, missions et réceptions* » pour les frais de transport par exemple).

Sont déduits du prix d'achat les rabais, remises et ristournes (R.R.R.) portés sur la facture.

Enfin, les achats sont comptabilisés nets des escomptes de règlement.

❑ 1.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION**1.2.1. Le critère de rattachement des charges à l'exercice**

La norme n° 2 sur les charges a retenu le service fait comme critère de rattachement des charges de fonctionnement direct à l'exercice :

- pour les achats de biens, le service fait intervient à la livraison des biens commandés ;
- pour les achats de prestations de services, le service fait correspond à la réalisation des prestations commandées.

Dans le cadre du palier 2006, l'enregistrement en cours d'année de la charge et de la dette correspondante de l'État s'effectue postérieurement au service fait, à savoir :

- à l'émission du mandat (dépense de niveau déconcentré - application NDL) ;
- à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (dépense de niveau central - application ACCORD-LOLF).

C'est en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire (détermination des charges à payer et charges constatées d'avance), qu'est mis en application le principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.

 Sur ce point particulier, il convient de se reporter au Tome 7 « Le rattachement des charges à l'exercice » du présent Livre.

1.2.2. Présentation succincte des comptes utilisés**1.2.2.1. Généralités**


N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
601	Achats stockés : matières premières et fournitures	Achats d'objets et de substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition de produits traités ou fabriqués : matières premières et toutes fournitures liées à celles-ci.
602	Achats stockés : autres approvisionnements	Autres approvisionnements suivis dans les stocks, qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.
604	Achats d'études et prestations de services	Charges liées à l'aménagement de terrains, de locaux, à la fabrication de matériels ou concernant des prestations de services refacturables.
606	Achats non stockés de matières et fournitures	Achats de matières non stockées ou non stockables ou de fournitures dont la gestion du stock n'est pas suivie.
607	Achats de marchandises stockées	Achats de biens stockés destinés à être vendus en l'état.
611	Services extérieurs	Prestations et services en provenance de tiers, directement consommés, autres que les achats.
612	Personnel extérieur à l'administration	Ce compte enregistre la charge des personnels rémunérés par l'État, non retracée au compte 64 « charges de personnel » en l'absence de véritable relation d'employeur : diverses mises à disposition (hors mises à disposition entre ministères comptabilisées au compte 64), rémunération de personnel intérimaire...
613	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	Honoraires versés à une profession libérale, frais d'actes et de procédure. Ce compte n'enregistre : - ni les honoraires inclus dans les droits d'enregistrement, eux-mêmes compris dans les achats (compte 60) ou les immobilisations (classe 2) ; - ni les honoraires médicaux et paramédicaux des médecins du travail payés par l'État (compte 64).
614	Publicité, publications, relations publiques	Frais de publicité, imprimés, catalogues et encarts publicitaires, frais de forums et d'expositions, ainsi que tous les frais engagés à l'occasion de manifestations (y compris les frais audiovisuels) de nature à diffuser l'image de l'État.
615	Transports et déplacements, missions et réceptions	Transports de biens, transports collectifs de personnels et remboursements de frais de transports, de frais de mission et de frais de réception, sur la base de pièces justificatives et sur barèmes.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
616	Frais postaux et de télécommunications	Frais d'affranchissement (timbres, recommandés, location de machines à affranchir, etc.), de téléphones fixes et portables, ainsi que les frais postaux relatifs aux mailings faits par les services dans le cadre de leur activité.
618	Diverses autres charges externes	Travaux et prestations d'ordre administratif et comptable : nettoyage des locaux, frais de gardiennage, blanchissage, sous-traitance de la tenue et du traitement de la comptabilité...
401.1	Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	Ce compte retrace, après réception et acceptation de la facture, la dette de l'État envers ses fournisseurs. Il est : <ul style="list-style-type: none"> - crédité du montant des dettes de l'État constatées envers ses fournisseurs, par le débit d'un compte de charges ; - débité à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement pour le montant effectivement versé au fournisseur, par le crédit du compte 467.887 « Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État » pour le montant opposé, par le crédit du compte 401.7 « Fournisseurs - Retenues de garantie » pour le montant retenu pour couvrir les éventuelles réserves à la réception des travaux.

1.2.2.2. Cas particulier : les frais sur services bancaires

Les charges et les dettes relatives aux frais sur services bancaires s'enregistrent aux comptes suivants :

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
617	Services bancaires et assimilés	Rémunération des prestations de services bancaires.
467.171	Commissions et frais sur services bancaires à verser	Ce compte retrace la dette de l'État relative aux commissions et frais sur services bancaires. Il est : <ul style="list-style-type: none"> - crédité du montant des frais et commissions sur services bancaires à verser en contrepartie de la subdivision concernée du compte 617 ; - débité à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement.

 La comptabilisation des opérations relatives aux services bancaires fait l'objet d'un traitement spécifique au sein du Livre 7 « Trésorerie », Tome 2 « Comptabilisation des disponibilités », Titre 1 « Compte courant du Trésor à la Banque de France », Chapitre 4 « Comptabilisation des charges et produits liés au compte courant du Trésor à la Banque de France ».


1.2.2.3. Cas particulier : les redevances relatives aux opérations de crédit-bail

Les redevances sur contrat de location-financement sont enregistrées aux sous-comptes suivants du compte 611 « services extérieurs ».

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
611.21	Contrat de location-financement immobilier	Ces comptes retracent en cours d'année le paiement des redevances annuelles liées aux contrats de location-financement. En fin d'année, ces redevances donnent lieu à un retraitement comptable : - une partie s'analysant comme un remboursement de la dette de l'État vis-à-vis du bailleur ; - une partie s'analysant comme une charge financière (intérêts liés aux biens financés par contrat de location-financement).
611.221	Contrat de location-financement des matériels techniques et militaires	
611.222	Contrat de location-financement des véhicules	
611.223	Contrat de location-financement des autres matériels de transport	
611.224	Contrat de location-financement des matériels informatiques et de télécommunications	
611.225	Redevances : contrat de location-financement des matériels et mobilier de bureau	
611.228	Redevances : autres contrats de location-financement mobilier	

 Les retraitements comptables dont font l'objet les redevances en fin d'exercice sont détaillés au sein du Livre 5 « Immobilisations et stocks ».

1.3. ÉCRITURES COMPTABLES

 À l'émission du mandat (NDL) ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) :

- constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État



Débit subdivision
du compte **60**

« Achats »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **401.1**

« Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense.

pour le montant T.T.C. des biens livrés.



Débit subdivision
du compte **61**

« *Autres charges externes* »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **401.1**

« *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations
de services* »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense
pour le montant T.T.C. des prestations réalisées.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ *Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire,
entraînant la mise en paiement :*

- règlement aux fournisseurs et apurement de la dette de l'État



Débit
du compte **401.1**

« *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations
de services* »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant réglé au fournisseur.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon
simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits de paiement en comp-
tabilité auxiliaire de la dépense) intervient au moment de la mise en paiement du mandat
(ou dossier de liquidation) par le comptable.

2

LE TRAITEMENT COMPTABLE DES OPPOSITIONS SUR FACTURES D'ACHATS DE BIENS ET PRESTATIONS DE SERVICES

□ 2.1. DÉFINITION

Les oppositions sont représentatives du droit d'un tiers sur la créance d'un fournis-
seur ou d'un prestataire à l'encontre de l'État et peuvent prendre différentes formes :
saisie-attribution, avis à tiers détenteur, cession de créances

Les oppositions ou autres significations ont pour objet d'arrêter le paiement d'une
dette.

□ 2.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

Les oppositions s'enregistrent à réception de la signification faite entre les mains du
comptable public assignataire de la dépense, avant d'être réglées au créancier opposant
en fonction des délais prévus par la réglementation.

Les oppositions sont comptabilisées au crédit du compte 467.887 « *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État (hors oppositions sur règlement aux pensionnés et personnels en PSOP)* ».

Le mode de fonctionnement du compte est le suivant :



N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
467.887	Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État (hors oppositions sur règlement aux pensionnés et personnels en PSOP)	Crédité du montant des retenues pratiquées sur les ordonnances et mandats émis en règlement de dépenses publiques, soit pour dette envers l'État (dette de nature fiscale), soit à la suite d'oppositions notifiées par des tiers, par le débit du compte 401.1 « Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services » en particulier. Débité : - de l'emploi des retenues pour dettes envers l'État par le crédit des comptes de créances ou de liaisons internes concernés ; - du versement des retenues au profit des créanciers opposants, par le crédit du compte de règlement concerné.

❑ 2.3. ÉCRITURES COMPTABLES



Remarque : la charge et la dette corrélative de l'État sont enregistrées en comptabilité générale à l'émission du mandat (dossier de liquidation) pour le montant T.T.C. des biens livrés ou prestations réalisées, respectivement au débit des sous-comptes des comptes 60 et 61 concernés et au crédit du compte 401.1 « *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* ».

2.3.1. Schémas comptables de base relatifs à l'enregistrement d'une opposition

- Constatation de l'opposition :

 Débit du compte **401.1** « *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* »
 auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense
 Crédit du compte **467.887** « *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État* »
 pour le montant de l'opposition reçue.

- Règlement de la facture au fournisseur opposé et apurement de la dette de l'État :

 Débit du compte **401.1** « *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* »
 auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense
 Crédit d'un compte de règlement
 pour le montant net réglé au fournisseur.

- Règlement du créancier opposant :



Débit
du compte **467.887**

« *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État* »



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'opposition.

2.3.2. Schémas comptables adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL

L'application NDL ne permettant pas la scission d'un mandat entre plusieurs modes de règlement, le montant global de la dette, objet de l'opposition, est « mis en opposition » :

- le versement au fournisseur opposé est effectué immédiatement au moyen de la transaction RGLOP (règlement suite à opposition) ;
- le versement au tiers opposant (auteur de la saisie, cessionnaire) est opéré dans les délais prévus par la réglementation, au moyen de la transaction RGLOP.

2.3.2.1. Validation du mandat opposé et règlement du fournisseur

- Constatation de la mise en opposition – « mandat opposé » :



Débit
du compte **401.1**

« *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **467.887**

« *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État* »

pour le montant total du mandat.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat opposé par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant brut de la facture : montant de l'opposition + montant net versé au fournisseur et ce, bien que le règlement effectif au tiers opposant puisse être décalé dans le temps.

- Constatation du règlement immédiat (transaction RGLOP) au profit du fournisseur opposé :



Débit
du compte **467.887**

« *Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État* »



Crédit d'un compte de règlement



pour le montant net réglé au fournisseur.

Le versement immédiat au fournisseur opposé constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

À l'issue de cette opération, le compte 467.887 présente un solde créditeur, correspondant au montant de l'opposition restant à verser.

2.3.2.2. Règlement du tiers opposant

- Constatation du règlement (transaction RGLOP) au créancier opposant :

 Débit du compte 467.887	<i>« Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »</i>
 Crédit d'un compte de règlement pour le montant de l'opposition.	

Le versement au tiers opposant constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Ce règlement peut avoir lieu immédiatement dans le cas d'une cession de créance, d'un contrat d'affacturage... ou être décalé dans le temps dans le cas d'une saisie attribution.

2.3.3. Schémas comptables adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF



L'application ACCORD-LOLF ne permettant pas la gestion automatisée des modes de règlement lors de la validation des dossiers de liquidation (D.L.), la dette de l'État à régler est portée dans son ensemble au crédit du compte 477.71 *« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »*.

Ce compte sera apuré :

- automatiquement par une écriture générée par PSAR, si le règlement au profit du fournisseur opposé s'effectue par virement ;
- manuellement par la saisie d'une écriture en CGL pour les autres modes de règlement au profit du fournisseur opposé ;
- manuellement par la saisie d'une écriture en CGL pour la constatation de l'opposition.

2.3.3.1. Validation du dossier de liquidation opposé et règlement du fournisseur

- À la validation du dossier de liquidation opposé par le comptable assignataire



 Débit du compte 401.1	<i>« Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »</i> <i>auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense</i>
 Crédit du compte 477.71	<i>« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »</i> pour le montant total du D.L.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du D.L. opposé par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant brut de la facture : montant de l'opposition + montant net versé au fournisseur et ce, bien que le règlement effectif au tiers opposant puisse être décalé dans le temps.

- Constatation du règlement au fournisseur opposé (créancier initial) :

 Débit du compte 477.71	« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »
 Crédit d'un compte de règlement	



pour le montant net réglé au fournisseur.

Le versement immédiat au fournisseur opposé constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Cette écriture est générée automatiquement si le mode de règlement retenu est le virement via l'application de virement PSAR.

Pour les autres modes de règlement (chèque sur le Trésor, ordre de paiement...), cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

- Constatation de l'opposition :

 Débit du compte 477.71	« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »
 Crédit du compte 467.887	« Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »

pour le montant de l'opposition reçue.



Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

2.3.3.2. Règlement du tiers opposant

- Règlement du tiers opposant par virement via PSAR :

- Constatation de la mise en règlement :

 Débit du compte 467.887	« Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »
 Crédit du compte 477.71	« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

pour le montant de l'opposition à régler via PSAR.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

L'apurement du compte 477.71 interviendra lors de l'intégration automatique de l'écriture générée par l'application de virement PSAR.

- Règlement du tiers par d'autres modes de règlement :

- Règlement du créancier opposant :



Débit
du compte **467.887**

« Oppositions sur sommes mises en paiement par les
services de l'État »



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'opposition à régler.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

3

EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 : Comptabilisation des achats au cours de l'exercice N (achat non stocké).

Montant de la facture :

- biens livrés (fournitures de bureau)..... 150

	606.271 Achats non stockés - fourni- tures de bureau	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et prestations de services	Compte de règlement
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :			
- à l'émission du mandat par l'ordonnateur	150	150	
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :			
- à la validation du mandat par le comptable :		150	150
		Soldé	

Exemple n° 2 : Comptabilisation des achats au cours de l'exercice N (enregistrement d'une opposition dans NDL).

Montant de la facture :

- biens livrés (vêtements) 200

Montant de l'opposition :

- opposition sur facture (cession de créances) 125

	606.231 achats non stockés - vête- ments et uniformes	401.1 Fournisseurs - achats de biens et prestations de services	467.887 Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État	Compte de règlement
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur	200	200		
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :				
- réception de l'opposition et validation par le comptable du mandat opposé		200	200	
- règlement au fournisseur du montant non opposé			75	75
Règlement de l'opposition :				
- règlement du créancier opposant			125	125
		Soldé	Soldé	

Exemple n° 3 : Comptabilisation des achats au cours de l'exercice N (enregistrement d'une opposition, dans ACCORD-LOLF).

Montant de la facture :

- biens livrés (vêtements) 200

Montant de l'opposition :

- opposition sur facture (cession de créances) 125

	606.231 Achats non stockés - Vêtements et uniformes	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	467.887 Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État	477.71 Dettes enre- gistrées dans ACCORD à régler	Compte de règlement
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :					
- à la transmission du D.L. par l'ordonnateur	200	200			
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :					
- réception de l'opposition et validation par le comptable du D.L. opposé		200		200	
- règlement au fournisseur du montant non opposé				75	75
- enregistrement de l'opposition			125	125	
Règlement de l'opposition :					
- règlement du créancier opposant			125		125
		Soldé	Soldé	Soldé	

CHAPITRE 2

Les opérations particulières liées aux marchés publics (hors immobilisations)

***D**es avances et acomptes peuvent être octroyés au(x) fournisseur(s) dans le cadre des achats de biens et de prestations de services sur marchés avec ou sans formalité préalable.*

1

LES ACOMPTES SUR MARCHÉ PUBLIC**□ 1.1. DÉFINITION**

L'article 89 du Code des marchés publics (C.M.P.) dispose que les prestations qui ont donné lieu à un commencement d'exécution du marché ouvrent droit à des acomptes et que le montant d'un acompte ne doit en aucun cas excéder la valeur des prestations auxquelles il se rapporte.

La périodicité du versement des acomptes est fixée au maximum à 3 mois, mais peut être ramenée à 1 mois pour les marchés de travaux et, à la demande du titulaire, pour les marchés de fournitures et de services, lorsque le titulaire est une P.M.E., une société en coopérative ouvrière de production, un groupement de producteurs agricoles, un artisan, une société coopérative d'artisans ou d'artistes ou un atelier protégé.

□ 1.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

Les acomptes sur marchés, versés après service fait, constituent une charge de l'exercice.


La charge est comptabilisée, en fonction de sa nature, aux subdivisions concernées du compte 60 pour les achats de biens sur marché et aux subdivisions du compte 61 pour les prestations de services sur marché.

□ 1.3. ÉCRITURES COMPTABLES

Le commencement d'exécution du marché ouvre droit à des acomptes qui constituent des charges de fonctionnement au moment de leur constatation.

Limités à la valeur des prestations auxquelles ils se rapportent, les acomptes versés au titulaire de marché public sont des dépenses budgétaires. Ils font l'objet d'un mandatement (ordonnancement).

Au-delà de 65 % d'exécution du marché, le mandatement des acomptes s'effectue déduction faite des versements déjà opérés sous forme d'avances.

 Sur ce point particulier, il convient de se reporter au paragraphe 2.3. « Écritures comptables » du présent Chapitre.

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) :

- constatation de l'acompte à verser et de la dette corrélative de l'État

↩ Débit des sous-comptes
des comptes **60** ou **61**

auxquels est associée la spécification « destination » de la dépense

↪ Crédit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'acompte (éventuellement net d'avances).

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :

- versement de l'acompte aux fournisseurs et apurement de la dette de l'État

↩ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↪ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'acompte (éventuellement net d'avances).

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de l'acompte.

📄 Un exemple chiffré figure en section 4 du présent Chapitre.

2

LES AVANCES

□ 2.1. DÉFINITION

Les avances sont des opérations de préfinancement. Elles ne constituent pas des opérations de règlement du marché. Elles sont forfaitaires ou facultatives et sont remboursables.

2.1.1. Avance forfaitaire

L'article 87 du Code des marchés publics dispose qu'une avance dite avance forfaitaire est accordée au titulaire du marché lorsque le montant initial du marché ou de la tranche est supérieur à 50.000 euros hors taxes.

En dessous de ce seuil, ce versement n'est pas obligatoire, mais la personne responsable du marché peut le prévoir.

Le titulaire peut, dans les deux cas, refuser le versement de l'avance.

Le montant est fixé à 5 % du montant initial T.T.C. du marché ou de la tranche si la durée du marché ou de la tranche est inférieure ou égale à 12 mois. Si la durée est supérieure à 12 mois, l'avance est égale à 5 % d'une somme égale à 12 fois le montant initial du marché ou de la tranche divisé par la durée du marché ou de la tranche exprimée en mois.

Le remboursement est effectué par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire et commence lorsque le montant des prestations exécutées au titre du marché ou de la tranche atteint ou dépasse 65 % du montant initial du marché ou de la tranche. Il doit être terminé lorsque le montant des prestations exécutées atteint 80 % du montant initial T.T.C. du marché ou de la tranche ou du bon de commande.

2.1.2. Avance facultative

L'article 88 du Code des marchés publics (C.M.P.) dispose qu'une avance facultative peut être accordée au titulaire d'un marché. Elle se substitue à l'avance forfaitaire.

Elle ne peut excéder 30 % du montant initial T.T.C. du marché ou de la tranche et peut être portée à un maximum de 60 % sous réserve que le titulaire constitue une garantie à première demande, conformément aux dispositions de l'article 104 du C.M.P.

Le montant et les conditions de versement sont fixés par le marché et ne peuvent être modifiés par avenant.

L'avance facultative est remboursée à un rythme fixé par le marché, par précompte sur les sommes dues à titre d'acomptes ou de règlement partiel définitif. Il doit être terminé lorsque le montant des prestations exécutées atteint 80 % du montant T.T.C. du marché ou de la tranche ou du bon de commande.

❑ 2.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

Les avances, qui représentent des opérations de préfinancement, sont versées avant service fait et de ce fait, ne constituent pas une charge.

En conséquence, le montant des avances sur marché public (hors immobilisations) est porté à un compte de tiers spécifique lors de leur constatation : 409.1 « Fournisseurs - Avances sur commandes ».

Le mode de fonctionnement de ce compte est le suivant :

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
409.1	Fournisseurs - Avances sur commandes	Débité du montant des avances sur marché public octroyées, par le crédit du compte 401.1 « Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services ». Crédité du montant des avances sur marché public remboursées lors du versement d'acomptes ou du solde, par le débit d'une subdivision des comptes 60 ou 61.

❑ 2.3. ÉCRITURES COMPTABLES

Les avances constituent des dépenses budgétaires lors de leur versement. Elles font l'objet d'un mandatement (ordonnancement).

Initialement comptabilisées à un compte de tiers, les avances sont enregistrées en tant que charges en comptabilité générale de l'État lors de leur récupération (après exécution d'au moins 65 % du marché).

2.3.1. Schémas comptables relatifs à l'enregistrement et au paiement de l'avance

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) :

- constatation de l'avance à verser et de la dette corrélative de l'État

↩ Débit du compte **409.1** « Fournisseurs - Avances sur commandes »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↪ Crédit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'avance à verser.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :

- règlement aux fournisseurs et apurement de la dette de l'État

↩ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↪ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'avance versée au fournisseur.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense) intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, pour le montant de l'avance.

📄 Un exemple chiffré figure section 4 du présent Chapitre.

2.3.2. Schéma comptable de base relatif à la récupération de l'avance

☞ Après exécution d'au moins 65 % du marché :

- récupération de l'avance



Débit d'une subdivision
des comptes **60** ou **61**

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit du compte **409.1** « Fournisseurs - Avances sur commandes »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

pour le montant de l'avance versée au fournisseur et remboursée.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

2.3.3. Schémas comptables relatifs à la récupération de l'avance adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL

Le remboursement de l'avance est effectué par précompte sur les sommes dues ultérieurement au titulaire et commence lorsque le montant des prestations exécutées au titre du marché ou de la tranche atteint ou dépasse 65 % du montant initial du marché ou de la tranche.

Au niveau local, au-delà de 65 % d'exécution du marché, le mandatement des acomptes (ou du solde du marché) s'effectue déduction faite des versements déjà opérés sous forme d'avances.

L'ensemble des schémas comptables ci-dessus exposés sont applicables :

- l'enregistrement de la charge et de la dette correspondante de l'État à l'émission du mandat relatif à l'acompte ou au solde du marché net d'avances :
 - écriture générée automatiquement en CGL ;
- l'apurement de la dette de l'État par règlement au fournisseur à la validation du mandat par le comptable :
 - écriture générée automatiquement en CGL ;
- la récupération de l'avance :



Débit d'une subdivision
des comptes **60** ou **61**

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit du compte **409.1** « Fournisseurs - Avances sur commandes »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

pour le montant de l'avance versée au fournisseur et remboursée.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.



Un exemple chiffré figure section 4 du présent Chapitre.

2.3.4. Schémas comptables relatifs à la récupération de l'avance adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF

Au-delà de 65 % d'exécution du marché, l'ordonnancement des acomptes (ou du solde du marché) s'effectue déduction faite des versements déjà opérés sous forme d'avances.

Toutefois, au niveau central, les dossiers de liquidation émis pour ce type d'opérations sont particuliers. Ils se présentent en effet sous la forme de D.L. multi imputations, avec des lignes négatives :

- montant total de l'acompte (ou du solde du marché) : (+) x ;
- montant de l'avance récupérée : (-) y ;
- net à ordonnancer : (+) x (-) y .

Les écritures automatiques générées par NDC en CGL sont les suivantes, compte tenu de ces spécificités :

☞ À l'émission du D.L. (le niveau d'exécution du marché exigeant le remboursement de l'avance est atteint)

- Constatation de l'acompte ou du solde brut à verser (exploitation de la ligne positive du DL) :

↪ Débit des sous-comptes
des comptes **60** ou **61**

auxquels est associée la spécification « destination » de la dépense

↪ Crédit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant brut de l'acompte (ou du solde).

- Constatation de la récupération de l'avance (exploitation de la ligne négative du D.L.) :

↪ Crédit du compte **409.1** « Fournisseurs - Avances sur commandes »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↪ Crédit moins
du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'avance à récupérer.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ Après validation du D.L. par le comptable assignataire :

- mise en règlement de l'acompte ou du solde aux fournisseurs et apurement de la dette de l'État (exploitation de la ligne positive du D.L.)



Débit
du compte **401.1**

« Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations
de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

pour le montant brut de l'acompte ou du solde.

- récupération de l'avance (exploitation de la ligne négative du D.L.)



Débit moins
du compte **401.1**

« Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations
de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit moins
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

pour le montant de l'avance à récupérer.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation des crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense) s'effectue pour le montant de l'acompte ou du solde net d'avance et intervient au moment de la validation du comptable.

À l'issue de la passation de l'intégralité des écritures ci-dessus exposées :

- le compte 409.1, initialement débité au moment de la liquidation de l'avance, est soldé ;
- les montants initialement enregistrés au compte d'avance sont enregistrés en comptes de charges (comptes 60 et 61) à l'issue de la récupération de l'avance ;
- le compte 477.71 présente un solde créditeur, correspondant au net à verser au fournisseur.

☞ Lors du règlement du fournisseur :



Débit
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant net d'avance réglé au fournisseur.

Le versement au fournisseur constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Cette écriture est générée automatiquement si le mode de règlement retenu est le virement via l'application de virement PSAR.

Pour les autres modes de règlement, cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

 Un exemple chiffré figure section 4 du présent Chapitre.

3 LA RETENUE DE GARANTIE

□ 3.1. DÉFINITION

L'article 99 du Code des marchés publics (C.M.P.) dispose que les marchés peuvent prévoir une retenue de garantie dont le montant ne peut être supérieur à 5 % du montant initial du marché, augmenté le cas échéant du montant des avenants. Cette retenue de garantie a pour seul objet de couvrir les réserves à la réception de travaux, fournitures ou services, ainsi que celles formulées pendant le délai de garantie.

Elle peut être remplacée, au gré du titulaire, par une garantie à première demande, ou, si les deux parties en sont d'accord, par une caution personnelle et solidaire qui doit être constituée au plus tard à la date à laquelle le titulaire remet la demande de paiement correspondant au premier acompte.

La retenue de garantie est remboursée, (ou les établissements ayant accordé leur caution ou leur garantie à première demande libérés), un mois au plus tard après l'expiration du délai de garantie ou de la levée des réserves formulées.

Chaque versement constitutif d'une charge au titulaire du marché public, (acomptes et versement du solde), donne lieu à retenue de garantie, si le marché l'a prévu.

□ 3.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

Le montant correspondant à la retenue de garantie est porté au crédit du compte 401.7 « Fournisseurs - Retenues de garantie ».

Le mode de fonctionnement de ce compte est le suivant :

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
401.7	Fournisseurs - Retenues de garantie	Crédité des montants prélevés au titre de la retenue de garantie par le débit du compte « Fournisseurs ». Débité du versement des retenues au profit du titulaire du marché à l'expiration du délai de garantie, ou à l'occasion de l'emploi de la retenue de garantie dans le cas de malfaçon, par le crédit de divers comptes.

□ 3.3. ÉCRITURES COMPTABLES

Remarque : la charge et la dette corrélative de l'État sont enregistrées en comptabilité générale à l'émission du mandat (dossier de liquidation) pour le montant T.T.C. des biens livrés ou prestations réalisées, correspondant aux acomptes ou au solde du marché, respectivement au débit des sous-comptes des comptes 60 et 61 concernés et au crédit du compte 401.1 « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services ».

3.3.1. Schémas comptables de base relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie

- Enregistrement de la retenue de garantie :

↶ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↷ Crédit du compte **401.7** « Fournisseurs - Retenues de garantie »

pour le montant de la retenue de garantie.

- Règlement de la facture au fournisseur et apurement de la dette de l'État :

↶ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↷ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant net réglé au fournisseur (c'est-à-dire déduction faite de la retenue de garantie).

3.3.2. Schémas comptables relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie adaptés en fonction des potentialités de l'application NDL

L'application NDL ne permettant pas la scission d'un mandat entre plusieurs modes de règlement, le montant global de la dette, objet d'une retenue de garantie, est « mis en opposition » :

- le versement au fournisseur est effectué immédiatement au moyen de la transaction RGLOP (règlement suite à opposition) ;
- la retenue de garantie est enregistrée au crédit du compte 401.7 au moyen de la transaction RGLOP (mode de règlement DV).

3.3.2.1. Validation du mandat soumis à retenue de garantie et règlement du fournisseur

☞ À la validation du mandat soumis à retenue de garantie par le comptable assignataire - « mandat opposé » :

↩ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↪ Crédit du compte **467.887** « Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »

pour le montant total du mandat soumis à retenue de garantie.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant brut de la facture : montant de la retenue de garantie + montant net versé au fournisseur et ce, bien que la libération de la retenue de garantie soit décalée dans le temps.

☞ Règlements au profit du fournisseur - transaction RGLOP :

↩ Débit du compte **467.887** « Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »

↪ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant net de retenue de garantie à régler au fournisseur.

Le versement au fournisseur constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

3.3.2.2. Enregistrement de la retenue de garantie

☞ Constatation de la retenue de garantie - transaction RGLOP, mode de règlement « DV », compte sélectionné 401.7 :

↩ Débit du compte **467.887** « Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État »

↪ Crédit du compte **401.7** « Fournisseurs - Retenues de garantie »

pour le montant de la retenue de garantie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

À l'issue de ces écritures, le compte 467.887 est soldé, et le compte 401.7 présente un solde créditeur correspondant au montant de la retenue de garantie.

☞ *Libération (ou emploi) de la retenue de garantie :*



Débit
du compte **401.7**

« Fournisseurs - Retenues de garantie »



Crédit divers comptes

pour le montant de la retenue de garantie libérée ou employée.

La libération (ou l'emploi) de la retenue de garantie constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.



Un exemple chiffré figure en section 4 du présent Chapitre.

3.3.3. Schémas comptables relatifs à l'enregistrement d'une retenue de garantie adaptés en fonction des potentialités de l'application ACCORD-LOLF

3.3.3.1. Validation du dossier de liquidation soumis à retenue de garantie et règlement du fournisseur

☞ *Après validation du D.L. par le comptable assignataire :*



Débit du compte **401.1**

« Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

pour le montant total du D.L. soumis à retenue de garantie.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

☞ *Lors du règlement du fournisseur :*



Débit du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant net de la retenue de garantie réglé au fournisseur.



Le versement au fournisseur constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Cette écriture est générée automatiquement si le mode de règlement retenu est le virement via l'application de virement PSAR.

Pour les autres modes de règlement, cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

3.3.3.2. Enregistrement de la retenue de garantie

☞ *Constatation de la retenue de garantie :*



 Débit du compte **477.71** « Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »
 Crédit du compte **401.7** « Fournisseurs - Retenues de garantie »

pour le montant de la retenue de garantie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

☞ *Libération (ou emploi) de la retenue de garantie :*

 Débit du compte **401.7** « Fournisseurs - Retenues de garantie »
 Crédit divers comptes

pour le montant de la retenue de garantie libérée ou employée.

La libération (ou l'emploi) de la retenue de garantie constitue une opération de trésorerie : impact en comptabilité générale seulement.

Cette écriture ne fait pas l'objet d'une intégration automatique et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

4 EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 : Comptabilisation d'une avance sur marché public dans NDL :

Montant de la facture :

- prestations réalisées (entretien des bâtiments) 2 000

Montant de l'avance et de l'acompte :

- avance 300

- 1^{er} acompte 1 250- 2^{ème} acompte (niveau d'exécution exigeant le remboursement de l'avance) 500

	611.531 Entretien des bâtiments	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	409.1 Fournisseurs - Avances sur commandes	Compte de règlement
Constatation de l'avance à verser :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur		300	300	
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'avance :				
- à la validation par le comptable du mandat non opposé (avance)		300		300
Constatation de l'acompte à verser :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur (acompte)	1250	1250		
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'acompte au fournisseur :				
- à la validation par le comptable du mandat non opposé (acompte)		1250		1250
Constatation de l'acompte n° 2 à verser :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur (acompte net d'avance)	200	200		
Constatation de la récupération de l'avance : une écriture à l'initiative du comptable assignataire :				
- constatation de la charge relative à l'avance	300		300	
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'acompte au fournisseur :				
- à la validation par le comptable du mandat non opposé (acompte net de l'avance)		200		200
		Soldé	Soldé	

Exemple n° 2 : Comptabilisation d'une avance sur marché public dans ACCORD-LOLF.

Montant de la facture :

- prestations réalisées (entretien des bâtiments) 2 000

Montant de l'avance et de l'acompte :

- avance 300

- 1^{er} acompte 1 250- 2^{ème} acompte (niveau d'exécution exigeant le remboursement de l'avance) 500

	611.531 Entretien des bâtiments	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	409.1 Fournisseurs - Avances sur commandes	477.71 Dépense à régler dans ACCORD- LOLF
Constatation de l'avance à verser :				
- à la transmission du D.L. par le service gestionnaire		300	300	
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'avance :				
- à la validation par le comptable du D.L.		300		300
Constatation de l'acompte à verser :				
- à la transmission du D.L. par le service gestionnaire	1 250	1250		
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'acompte au fournisseur :				
- à la validation par le comptable du D.L.		1250		1250
Constatation de l'acompte n° 2 à verser :				
- transmission du D.L. par le service gestionnaire :				
• acompte brut (imputation positive)	500	500		
• avance (imputation négative)		-300	300	
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'acompte au fournisseur :				
- validation par le comptable du D.L. :				
• acompte brut (imputation positive)		500		500
• avance (imputation négative)		-300		-300
		Soldé	Soldé	

Exemple n° 3 : Comptabilisation d'une retenue de garantie dans NDL.

Montant de la facture :

- prestations réalisées (entretien des bâtiments) 1 000

Couverture des réserves éventuelles :

- application de la retenue de garantie de 5 %

	611.531 Entretien des bâtiments	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	467.887 Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État	Compte de règlement
Constatation de l'acompte à verser :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur	1000	1000		
Apurement de la dette de l'État par règlement de l'acompte :				
- à la validation par le comptable du mandat « opposé »		1000	1000	
Règlement immédiat du net de retenue de garantie au fournisseur			950	950
Constatation de la retenue de garantie			50	
Levée des réserves ou écoulement du délai de garantie :				
- reversement de la retenue de garantie	50			50
	Soldé	Soldé	Soldé	

CHAPITRE 3

Cas particulier : les remboursements de frais aux agents

Rappel :

- les remboursements globaux ou forfaitaires de frais sont des charges de personnel (indemnités représentatives de frais).



Il convient de se reporter au Tome 3 « Charges de personnel », Titre 1 « Charges de personnel et produits rattachés (hors charges de pensions) » du présent Livre pour les modalités de comptabilisation y afférent.

- les remboursements de frais sur justificatifs ou sur barèmes sont, pour leur part, classés parmi les charges de fonctionnement direct.

Seront traités au présent chapitre les remboursements relatifs aux frais de mission et assimilés.

Les frais de mission des personnels (frais de déplacement, de restauration, d'hébergement ...) sont pris en charge selon des modalités diverses :

- les frais exposés à l'occasion du déplacement des agents peuvent être directement pris en charge par l'État grâce au recours à des prestataires extérieurs à l'administration, dispensant ainsi les agents de toute avance de frais ;
- les frais peuvent être engagés par les agents appelés à se déplacer pour raison de service.

Les frais avancés par les agents sont remboursés par l'État et une avance sur frais peut leur être versée avant leur départ en mission.

Les modalités de versement de l'avance diffèrent selon qu'il s'agit de frais de mission en métropole ou de déplacements à l'étranger.

1

LE REMBOURSEMENT DES FRAIS DE MISSION EN MÉTROPOLE**□ 1.1. GÉNÉRALITÉS****1.1.1. Le remboursement de frais**

La prise en charge des frais de mission des agents s'appuie obligatoirement sur une décision administrative qui constitue le fait générateur de la dépense : ordre de mission ou assimilé (ordre de mutation, ordre de déplacement, décision d'intérim, convocation au stage, ...).

L'état de frais définitif, document établi à l'issue du déplacement et récapitulant l'ensemble des frais afférents avec les justificatifs correspondants, sert de base à la liquidation de la dépense.

L'ordre de mission ou assimilé et l'état de frais sont des pièces justificatives à obtenir par le comptable à l'appui des opérations de dépenses menant au remboursement des frais avancés par les agents.

Il convient de se référer à la circulaire PRMG 70 570C du 22 septembre 2000 pour toute information complémentaire.

1.1.2. La notion d'avances sur frais de mission

Les frais de mission versés aux fonctionnaires et agents de l'État (et de ses établissements publics administratifs) en déplacement peuvent faire l'objet, sur décision des services ordonnateurs, du paiement d'une avance.

L'ordre de mission ou assimilé et la demande d'avance qui peut être considérée comme un état de frais provisoire, sont des pièces justificatives à obtenir par le comptable à l'appui de l'opération de versement d'une avance pour frais de mission.

L'émission d'une ordonnance ou d'un mandat complémentaire permet de rembourser l'agent des frais exposés et non couverts par l'avance.

1.1.3. La régularisation des avances sur frais de mission

Le service qui a ordonné la mission doit en vérifier la durée exacte. Cette vérification sera attestée par l'apposition, sur l'état de frais de mission, de la certification du montant de la dépense.

La régularisation des avances doit intervenir au plus tard trois mois après le paiement des sommes avancées.

Dans le cas où l'agent missionné ne se serait pas acquitté spontanément de l'obligation de reverser l'excédent d'avances ou n'aurait pas produit les pièces justificatives nécessaires, le ministère ou le service doit émettre à son encontre un ordre de reversement du montant du trop-perçu ou des dépenses non justifiées.

❑ 1.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

1.2.1. La problématique liée à la comptabilisation des avances sur frais de mission en métropole

1.2.1.1. La règle : application du recueil des normes comptables de l'État

Octroyées avant service fait, les avances sur frais de mission en métropole ne peuvent être constatées en comptabilité générale à un compte de charges, mais à un compte de tiers.

C'est le mandat (dossier de liquidation) de régularisation, émis après la réalisation de la mission et donc après service fait, qui doit normalement permettre l'enregistrement définitif de la charge en comptabilité générale, par régularisation du compte d'avances initialement servi.

1.2.1.2. L'adaptation au palier 2006

Les avances sur frais de mission en métropole font l'objet d'un mandat (dossier de liquidation), lequel est suivi d'un mandat (dossier de liquidation) de régularisation : remboursement des frais définitifs exposés et non couverts par l'avance.


Il est à noter que les remboursements de frais de mission font partie des dépenses faisant l'objet d'un contrôle par sondage dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD).

Ces modalités particulières de contrôle interdisent l'enregistrement du versement initial de l'avance sur un compte de tiers.

En effet, il apparaît impossible au comptable assignataire de la dépense de procéder au contrôle exhaustif de tous les mandats (dossiers de liquidation) relatifs à des remboursements de frais de mission, afin de déterminer ceux qui ont été émis à titre de régularisation et déduction faite des avances initialement versées. Le correct apurement du compte de tiers ne saurait être garanti dans ces conditions.

Aussi, en palier 2006, les avances sur frais de mission en métropole continueront à faire l'objet d'un mandatement et s'enregistreront au débit des subdivisions du compte 615 « *Transports et déplacements, missions et réceptions* » en fonction de la nature des frais.

Toutefois, les avances sur frais de mission en métropole versées et non régularisées en fin d'exercice feront l'objet d'un retraitement par le comptable, après obtention des renseignements nécessaires auprès de l'ordonnateur.

 Sur ce point particulier, il convient de se reporter aux schémas comptables à au paragraphe 1.3.3. « Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice ».

1.2.2. Le remboursement des frais de mission


Les frais remboursés par l'État à ses agents sont enregistrés aux subdivisions des comptes suivants :

- 615.3 « Voyages, déplacements et missions » ;
- 615.4 « Frais de stage ».

Les subdivisions des comptes précités permettent l'enregistrement, selon leur nature, des frais avancés aux agents : logement, nourriture, transport ...

❑ 1.3. ÉCRITURES COMPTABLES**1.3.1. Le versement d'une avance**

- À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) relatifs au versement de l'avance sur frais de mission :

 Débit de la subdivision concernée du compte **615** « Transports et déplacements - Missions et réceptions »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

 Crédit du compte **421.8** « Autres versements au personnel »


auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'avance sur frais de mission consentie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

- À la validation du mandat (dossier de liquidation) :

 Débit du compte **421.8** « Autres versements au personnel »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

 Crédit d'un compte de trésorerie ou de transfert pour le montant de l'avance sur frais de mission consentie.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.


L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de l'avance consentie.

1.3.2. Le remboursement de frais aux agents

Dans le cas où des avances sur frais de mission ont été versées au préalable, le remboursement ne porte que sur le complément de frais exposés : montant total des frais duquel est déduit le montant de l'avance.

- À l'émission du mandat (dossier de liquidation) relatif au remboursement de frais de mission :

 Débit de la subdivision concernée du compte **615** « Transports et déplacements - Missions et réceptions »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

 Crédit du compte **421.8** « Autres versements au personnel »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant de l'état de frais définitif, déduction faite de l'avance initiale.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

- À la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire :

 Débit du compte **421.8** « Autres versements au personnel »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

 Crédit d'un compte de trésorerie ou de transfert

pour le montant de l'état de frais définitif, déduction faite de l'avance initiale.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.



La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant remboursé du complément de frais.

1.3.3. Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice

À la clôture de l'exercice, l'ordonnateur est invité à produire au comptable le montant des avances octroyées n'ayant pas encore donné lieu à régularisation.

Afin de respecter le principe du rattachement des charges à l'exercice, (une avance intervient avant service fait et ne peut de ce fait s'enregistrer à un compte de charges), une écriture de régularisation est à constater en date comptable du 31 décembre N.

- Régularisation de la charge :

 Débit du compte 425.11	« Personnel - Avances sur missions »
 Crédit de la subdivision concernée du compte 615	« Transports et déplacements - Missions et réceptions »



pour le montant de l'avance sur frais de mission versée et non régularisée.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture est manuelle et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

En début d'année N+1, l'écriture est contre-passée de la façon suivante, en date courante.

- Régularisation de la charge :

 Débit de la subdivision concernée du compte 615	« Transports et déplacements - Missions et réceptions »
 Crédit du compte 425.11	« Personnel - Avances sur missions »

pour le montant de l'avance sur frais de mission versée et non régularisée.

 Un exemple chiffré figure en section 3 du présent Chapitre.

2

LE REMBOURSEMENT DES FRAIS DE MISSION À L'ÉTRANGER

□ 2.1. GÉNÉRALITÉS

2.1.1. La prise en charge des frais de mission à l'étranger

 Les conditions et modalités de prise en charge des frais de mission à l'étranger sont exposées dans l'instruction n° 91-035-B1-03 du 15 mars 1991 modifiée.

2.1.2. Le traitement particulier des avances sur frais de mission à l'étranger

Les frais de mission versés aux fonctionnaires en déplacement à l'étranger peuvent faire l'objet, sur décision des services gestionnaires, du paiement d'une avance, (égale à 75 % des sommes présumées dues pour la mission), dont il est fait mention sur la fiche d'allocation remise à l'agent.

 La procédure des avances sur frais de mission à l'étranger est détaillée dans l'instruction n° 90-017-B1-03 du 7 février 1990 modifiée.

2.1.2.1. Le versement de l'avance avant le départ

Avant le départ, l'avance est perçue en euros ou en devises auprès d'un comptable direct du Trésor (comptable assignataire de la dépense ou autres comptables qui effectuent ensuite un transfert de dépenses auprès du comptable assignataire).

À titre exceptionnel, une avance en devises peut être obtenue auprès des services centraux de la Banque de France. Conformément aux dispositions de la convention du Trésor avec la Banque de France, la contre-valeur en euros des devises ainsi délivrées est imputée d'office sur le compte courant du Trésor de l'agent comptable central du Trésor, qui se charge ensuite du transfert de la dépense auprès du comptable assignataire.

2.1.2.2. Le versement de l'avance sur le lieu de mission

En l'absence d'une décision d'octroi d'avance avant le départ, l'agent peut percevoir, en monnaie locale, l'avance sur ses frais de mission auprès du poste comptable français installé au lieu où se déroule la mission : payeur général ou payeur auprès de l'ambassade ou régisseur diplomatique ou consulaire.

2.1.2.3. La régularisation des avances

L'agent envoyé en mission est tenu de remettre, dès son retour, la fiche d'allocation des frais de mission dûment remplie et signée, accompagnée, le cas échéant, des états de frais avec les justifications correspondantes, au service gestionnaire.

L'agent de retour de mission doit reverser dans les plus brefs délais l'excédent des sommes perçues. Le reversement est effectué suivant le cas au guichet du comptable (payeur général, payeur ou régisseur ayant effectué le versement de l'avance à l'étranger), aux guichets de la Banque de France (pour les avances versées par cet organisme), au comptable du Trésor ayant versé l'avance ou directement à la caisse du comptable assignataire.

❑ 2.2. RÈGLE DE COMPTABILISATION

Contrairement aux avances sur frais de mission en métropole ou dans les D.O.M., les avances en euros ou en devises concernant les déplacements à l'étranger ne sont pas mandatées et sont payables en tous points du réseau, l'imputation dans les écritures du comptable assignataire étant effectuée par transfert entre comptes.

Le versement de l'avance est porté au compte 425.12 « *Personnel - Avances sur missions à l'étranger* » dans les écritures du comptable assignataire.

❑ 2.3. ÉCRITURES COMPTABLES

2.3.1. Versement d'une avance pour mission à l'étranger

☞ *Versement de l'avance pour frais de mission à l'étranger (chez le comptable assignataire de la dépense)*



Débit
du compte **425.12**

« *Personnel - Avances sur missions à l'étranger* »



Crédit compte de trésorerie ou de transfert

pour le montant de l'avance sur frais de mission à l'étranger consentie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée. Il s'agit d'une opération de trésorerie.

2.3.2. Remboursement de frais aux agents**2.3.2.1. Régularisation de l'avance versée**

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) relatifs à la régularisation de l'avance sur frais de mission à l'étranger :



Débit de la subdivision
concernée
du compte **615**

« Transports et déplacements - Missions et réceptions »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **421.8**

« Autres versements au personnel »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense,

pour le montant de l'avance sur frais de mission initialement versée.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat (dossier de liquidation) relatif à la régularisation de l'avance sur frais de mission à l'étranger versée à l'agent :



Débit
du compte **421.8**

« Autres versements au personnel »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **425.12**

« Personnel - Avances sur missions à l'étranger »

pour le montant de l'avance sur frais de mission à l'étranger initialement versée à l'agent.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de l'avance régularisée.

Précisions sur l'écriture de régularisation de l'avance ci-dessus exposée :

- dans NDL, l'écriture est générée automatiquement par NDC en CGL, après que le comptable ait sélectionné le mode de règlement divers « DV » et choisi le compte 425.12 dans la liste proposée ;
- dans ACCORD-LOLF, une écriture intermédiaire automatique intervient à la validation du DL par le comptable assignataire.



Débit
du compte **421.8**

« *Autres versements au personnel* »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **477.71**

« *Dettes enregistrées dans ACCORD à régler* ».

Le compte 477.71 est ensuite apuré manuellement par le comptable :



Débit
du compte **477.71**

« *Dettes enregistrées dans ACCORD à régler* »



Crédit
du compte **425.12**

« *Personnel - Avances sur missions à l'étranger* ».

2.3.2.2. Remboursement des frais de mission à l'étranger non couverts par l'avance

- À l'émission du mandat (NDL) ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) relatifs au remboursement des frais de mission à l'étranger n'ayant pas fait l'objet d'une avance



Débit de la subdivision
concernée
du compte **615**

« *Transports et déplacements - Missions et réceptions* »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **421.8**

« *Autres versements au personnel* »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense, pour le montant du remboursement de frais de mission excédant l'avance déjà versée (état de frais définitif supérieur à l'avance initialement versée à l'agent).

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

- À la validation du mandat (dossier de liquidation) relatif au remboursement des frais de mission à l'étranger exposés par l'agent et non couverts par l'avance :



Débit
du compte **421.8**

« *Autres versements au personnel* »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit du compte de trésorerie ou de transfert

pour le montant du remboursement de frais de mission (état de frais définitif), déduction faite de l'avance initiale.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant des frais complémentaires non couverts par l'avance initiale.



Un exemple chiffré figure en section 3 du présent Chapitre.

3 EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 : comptabilisation au cours de l'exercice N - remboursements de frais et avance sur frais de mission en métropole

Montant de l'avance pour frais de mission :

- état de frais provisoire (frais de stage - logement), avance versée courant N300

Montant des frais de mission exposés par l'agent :

- état de frais définitif remis en N+1425

	425.11 Personnels - Avances sur missions	Compte de règlement	615.42 Frais de stage - Logement	421.8 Autres ver- sements au personnel
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État à la remise de l'état de frais provisoire (avance versée) :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur			300	300
Apurement de la dette de l'État :				
- à la validation du mandat par le comptable et règlement à l'agent		300		300
En fin d'exercice retraitement comptable des avances non régularisées	300		300	
Solde au 31/12/N	300	300	Soldé	Soldé
Ouverture de l'exercice N+1 : contre-passation des écritures d'inventaires	300		300	
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État à la remise de l'état de frais définitif (régularisation) :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur émis pour le reste dû			125	125
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :				
- à la validation du mandat par le comptable et règlement à l'agent		125		125
	Soldé	425	425	Soldé

Exemple n° 2 : comptabilisation au cours de l'exercice - remboursements de frais
et avance sur frais de mission à l'étranger

Montant de l'avance pour frais de mission :

- fiche d'allocation, avance versée par un comptable payeur

(avance en devises contre valeur en euros) 500

Montant des frais de mission exposés par l'agent :

- état de frais définitif (logement à l'étranger) 750

	425.12 Personnels - Avances sur mis- sions à l'étranger	Compte de caisse en devises	615.325 Logement - Étranger	391.30 Transferts divers entre comptes supérieurs - Transferts de dépenses
Comptable payeur : Règlement de l'avance et transfert au comptable assi- gnataire (avance versée)		500		500
Comptable assignataire : Comptabilisation de l'avance versée par un autre comptable	500			500
				Soldé
Exploitation de l'état de frais définitif : deux mandats sont établis par l'ordonnateur		421.8 Autres versements au personnel		
1. Régularisation de l'avance :				
- transmission d'un mandat de régularisation par l'or- donnateur pour le montant de l'avance		500	500	
- validation par le comp- table du mandat de régularisation	500	500		
2. Complément de frais exposés :				
- transmission d'un mandat complémentaire par l'or- donnateur pour le complément de frais exposés non cou- verts par l'avance		250	250	
- validation par le comptable du mandat complémentaire et règlement à l'agent		250		
				Compte de règlement
				250
	Soldé	Soldé		

CHAPITRE 4

Cas particulier : les frais de justice

1

DÉFINITIONS ET MODALITÉS DE LIQUIDATION DE LA DÉPENSE**1.1. GÉNÉRALITÉS****1.1.1. Définition**

Les frais de justice recouvrent :

- l'ensemble des frais initiés par les magistrats chargés d'instruction ou par les officiers de police judiciaire y participant ;
- ou encore les frais portés à la charge de l'État à titre définitif ou temporaire par les dispositions spécifiques de certains textes, (par exemple en matière de justice commerciale et plus spécifiquement de procédures collectives), ou encore ceux liés à la procédure de rétablissement personnel.

Ils sont donc une sous-catégorie des dépenses imputées sur les budgets de fonctionnement des services judiciaires ou des juridictions administratives.

Ils ne doivent pas être confondus avec :

- les frais de contentieux et réparations civiles qui sont constitués des frais et dépens mis à la charge de l'État au prononcé d'une décision de justice (un service de l'État étant partie à la procédure) ;
- les frais de poursuite et de contentieux qui sont constitués des frais accessoires aux procédures de recouvrement des recettes de l'État.

1.1.2. Modalités de liquidation de la dépense

À l'issue des missions qui leur ont été confiées dans le cadre des procédures judiciaires, les tiers (experts, avoués, techniciens...) dont la prestation a été requise par le magistrat sont tenus de dresser un état ou un mémoire de frais de justice.

Deux procédures de liquidation de la dépense peuvent être suivies :

- les frais tarifés donnent lieu à certification par le greffier compétent.

Ils sont définis à l'article R. 224-1 du Code de procédure pénale et font l'objet d'une tarification réglementaire : frais relatifs aux rémunérations des interprètes et traducteurs, aux expertises (médecins, psychiatres...), à l'immobilisation et à la garde de véhicules par exemple ;

- les frais non tarifés relèvent de la procédure de taxation.

Les états de frais sont transmis par le greffe au parquet qui les retransmet, assortis de ses réquisitions, au magistrat taxateur. Le président de chaque juridiction ou son délégué taxe les états ou mémoires.

Les frais non tarifés concernent notamment ceux relatifs à la comparution des jurés, témoins et experts, aux interceptions téléphoniques par les opérateurs de téléphonie mobile, aux analyses génétiques ou médico-légales, aux achats et locations de matériels.

❑ 1.2. CAS PARTICULIERS

1.2.1. Les frais de justice en matière commerciale

Dans le cadre des procédures collectives (redressement et liquidation judiciaire), les juges commissaires ont la faculté de mettre à la charge du Trésor public l'avance de certaines dépenses définies à l'article L. 627-3 du Code de commerce.

Cette procédure ne préjuge pas de la nécessité de recouvrer le montant payé si l'entreprise concernée revient à meilleure fortune. La charge a vocation à ne pas être définitivement supportée par l'État.

1.2.2. L'aide juridictionnelle

La dotation à la Caisse des règlements pécuniaires des avocats (C.A.R.P.A.) est versée au niveau central.

Le trésorier-payeur général du siège de la Cour d'appel est le comptable assignataire des autres dépenses relatives à l'aide juridictionnelle. Il assure seul le paiement des frais liés à l'aide juridictionnelle.

 La mise en recouvrement de ces frais s'effectue dans les conditions définies par l'instruction codificatrice n° 93-091-B2-A62 du 6 août 1993.


2

RÈGLE DE COMPTABILISATION

❑ 2.1. UNE PROCÉDURE UNIQUE

Conformément aux articles 9, 10 et 24 de la L.O.L.F., les frais de justice n'entrent pas dans le champ d'application des dépenses sur crédits évaluatifs. En conséquence, ces dépenses sont imputées sur des crédits limitatifs et la procédure de paiement après mandatement leur est applicable.

La procédure de paiement par l'intermédiaire d'une régie d'avance demeure toutefois pour des cas strictement définis.

 Sur ce point particulier, il convient de se reporter au paragraphe 2.2.1. « Par régie d'avance » du présent Chapitre.

Le décret n° 2004-435 du 24 mai 2004 relatif aux compétences en qualité d'ordonnateurs secondaires des premiers présidents et procureurs généraux de Cour d'appel s'applique à l'ensemble des Cours d'appel à compter du 1^{er} janvier 2006.

- Les frais de justice sont désormais payés par mandatement préalable sur le budget des services judiciaires déconcentrés sur une ligne de crédits limitatifs qui leur sont consacrés ;
- Les états de frais ou mémoires certifiés ou taxés sont transmis à l'autorité chargée du mandatement accompagnés des pièces justificatives (définies par la circulaire du 30 septembre 2003 relative à la nomenclature des pièces justificatives des dépenses de l'État). Cette transmission se fait directement ou par l'intermédiaire du régisseur en charge du paiement.

❑ 2.2. DEUX CIRCUITS DE PAIEMENT

2.2.1. Par régie d'avance

Le paiement est effectué par le régisseur d'avance du secrétariat-greffe dans la limite de sa compétence définie en la matière par l'arrêté du 6 octobre 2004.

À compter du 1^{er} janvier 2006, l'ensemble des régies d'avances et de recettes des greffes des juridictions n'assureront le paiement des frais de justice que pour des mémoires ne dépassant pas 2.000 euros T.T.C.

2.2.2. Par la trésorerie générale

Le trésorier-payeur général comptable assignataire assure le paiement des frais hors du champ de compétence du régisseur, ainsi que celui des frais dont le paiement lui est attribué (aide juridictionnelle, frais de justice commerciale liés à l'article L. 627-3 du Code de commerce).


❑ 2.3. LES COMPTES UTILISÉS

L'ensemble de ces frais sont comptabilisés en fonction de leur nature aux subdivisions concernées des comptes 60 « Achats » et 61 « Autres charges externes » (pour les prestations de services).


3

ÉCRITURES COMPTABLES

❑ 3.1. PAIEMENT PAR RÉGIE D'AVANCE

 Les écritures relatives aux dépenses payées par l'intermédiaire des régies d'avances des greffes des juridictions sont exposées au Livre 7 « Trésorerie », Tome 2 « Comptabilisation des disponibilités », Titre 4 « Régies et assimilées » de l'instruction comptable.

❑ 3.2. PAIEMENT PAR LE TRÉSORIER-PAYEUR GÉNÉRAL

 À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF)

- Constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État



Débit d'une subdivision du compte **60** « Achats »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant T.T.C. des biens livrés.

↳ Débit d'une subdivision du compte **61** « *Autres charges externes* »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↳ Crédit du compte **401.1** « *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant T.T.C. des prestations réalisées.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ *Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :*

- Règlement aux fournisseurs et apurement de la dette de l'État

↳ Débit du compte **401.1** « *Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services* »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↳ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant réglé au fournisseur.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation des crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense) intervient au moment de la mise en paiement du mandat (ou dossier de liquidation) par le comptable.

Remarque : dans certains cas, un autre service de l'État intervient au bénéfice du magistrat instructeur (laboratoire de la police ou de la gendarmerie nationale). Le dénouement s'effectue alors non par un flux financier, mais par la procédure de cession entre services destinée à rétablir les crédits consommés pour le compte d'autrui.

📄 Cette procédure est détaillée au Livre 2 « Produits », Tome 4 « Autres produits et créances », Titre 6 « Rétablissements de crédits » de l'instruction comptable.

4

EXEMPLE CHIFFRÉ

Comptabilisation des frais de justice au cours de l'exercice N : règlement de frais relatifs à une procédure en cours

Montant du mémoire ou de l'état certifié :

- honoraire d'analyse génétique 3 000

Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :

- à la transmission du mandat (D.L.) par l'ordonnateur

Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :

- à la validation par le comptable du mandat (D.L.)

613.67 Rémunérations d'intermédiaires et honoraires - Analyses génétiques	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	Compte de règlement
3000	3000	
	3000	3000
	Soldé	

TITRE 2

Les autres charges de gestion ordinaire

Les autres charges de gestion ordinaire recouvrent notamment :

- les impôts, taxes et versements assimilés (chapitre 1) ;
- les intérêts moratoires (chapitre 2) ;
- les différences de change (chapitre 3) ;
- l'apurement des débits (chapitre 4) ;
- les subventions aux œuvres sociales (chapitre 5).

CHAPITRE 1


Les impôts, taxes et versements assimilés

1

DÉFINITION

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des versements, sans contrepartie directe, répondant à une obligation légale. Ils se répartissent entre les deux catégories suivantes :

- les impôts et taxes sur les rémunérations ;

 les principaux impôts et taxes sur rémunérations, (taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage, versement au Fonds national d'aide au logement...), sont traités dans le présent Livre, Tome 3 « Charges de personnel », Titre 1 consacré aux rémunérations du personnel.

- les autres impôts, taxes et versements assimilés :

- la taxe professionnelle constitue une charge de l'exercice au cours duquel elle est exigible. Elle se comptabilise à réception de l'avis d'imposition ;
- la taxe foncière, due par le propriétaire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et la taxe d'habitation, due par l'occupant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, se comptabilisent à réception de l'avis d'imposition ;
- les droits de douane, inscrits au compte 621.25, concernent les seuls droits de douane qui ne peuvent être affectés à une immobilisation ou intégrés au coût d'acquisition d'un bien ;
- les droits d'enregistrement et de timbre, les taxes locales et spéciales d'équipement (taxe de balayage, taxe sur les bureaux...) ;
- les impôts, taxes et versements assimilés payés à l'étranger.

Le présent chapitre est exclusivement consacré aux autres impôts, taxes et versements assimilés.

2

RÈGLE DE COMPTABILISATION

❑ 2.1. LE CRITÈRE DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE

Les prélèvements obligatoires à la charge de l'État constituent des charges de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité immédiate ou différée de ces prélèvements.

❑ 2.2. LES PRINCIPAUX COMPTES UTILISÉS

Les autres impôts, taxes et versements assimilés s'enregistrent à des subdivisions du compte 621.2 « *Autres impôts, taxes et versements assimilés* ».

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
621.21	TIPP	
621.22	Taxe professionnelle	
621.23	Taxes foncières	
621.24	Taxe d'habitation	
621.25	Droits de douanes	
621.26	Taxes perçues par les organismes internationaux	
621.28	Autres impôts, taxes et versements assimilés	Compte lui-même subdivisé pour retracer les droits d'enregistrement et de timbre, les taxes de balayage et taxes sur les bureaux notamment.
431.18	Autres impôts, taxes et versements assimilés à verser à l'État	<ul style="list-style-type: none"> - crédité du montant des autres impôts, taxes et versements assimilés dus par l'État, par le débit du compte de charges concerné ; - débité à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement.

3 ÉCRITURES COMPTABLES

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou de la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) :

- après réception des impositions définitives

↗ Débit du compte **621.2** « Autres impôts, taxes et versements assimilés »
subdivision concernée

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↘ Crédit du compte **431.18** « Autres impôts, taxes et versements assimilés à verser à l'État »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant des impositions.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire :

- règlement des impositions dues par l'État

↗ Débit du compte **431.18** « Autres impôts, taxes et versements assimilés à verser à l'État »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↘ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant des impositions.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant des impositions dues par l'État.

CHAPITRE 2

Les intérêts moratoires

1

DÉFINITION

Les intérêts moratoires sont des intérêts de retard dus par l'État, suite au paiement tardif de ses dettes.

❑ 1.1. INTÉRÊTS MORATOIRES DUS SUITE AU DÉPASSEMENT DU DÉLAI DE PAIEMENT D'UN MARCHÉ PUBLIC

Tout dépassement des délais en matière de paiement, contractuels ou légaux, constitue un retard de paiement donnant lieu à versement d'intérêts à l'entreprise l'ayant subi.

Afin d'éviter des retards trop importants dans la réalisation des opérations de constatation et de liquidation des droits des prestataires, l'article 96 du décret du 7 janvier 2004 portant Code des marchés publics prévoit le versement d'intérêts moratoires en cas de dépassement du délai maximum de paiement (fixé à 45 jours).

Les intérêts moratoires courent à partir du jour suivant l'expiration du délai global jusqu'à la date de mise en paiement du principal incluse.

Pour chaque paiement faisant l'objet d'un dépassement du délai global de paiement, l'ordonnateur constate le dépassement, liquide et mandate (émission d'un mandat dans NDL ou d'un DL dans ACCORD-LOLF) la dépense correspondante.

❑ 1.2. INTÉRÊTS MORATOIRES DUS SUITE À DÉGRÈVEMENT D'IMPÔTS

Quand l'État est condamné à un dégrèvement d'impôt par un tribunal ou quand un dégrèvement est prononcé par l'administration des Impôts à la suite d'une réclamation tendant à la réparation d'une erreur commise dans l'assiette ou le calcul des impositions, les sommes déjà perçues sont remboursées au contribuable et donnent lieu au paiement d'intérêts moratoires.

En application de l'article 10 de la L.O.L.F., les crédits relatifs aux dégrèvements ont un caractère évaluatif. En conséquence, les intérêts moratoires, en tant qu'accessoires aux remboursements d'impôts effectués suite à un dégrèvement, sont également imputés sur des crédits évaluatifs.

Les remboursements suite à dégrèvement et le versement des intérêts moratoires y afférent s'effectuent selon la procédure de la dépense sans ordonnancement. L'intégration des écritures comptables correspondantes en CGL diffère selon les cas de figure :

- dans le cas des dégrèvements d'I.R., T.H., T.P., T.F., enregistrés par les postes non centralisateurs dans l'application DDR3 : les écritures sont générées automatiquement en CGL suite à la centralisation via SCR3 ;
- dans le cas des dégrèvements d'I.S. et T.S. : les écritures comptables en CGL sont générées automatiquement lors de l'intégration du R28 ;

- dans le cas des dégrèvements de T.V.A. et des droits d'enregistrement, saisis par le service liquidateur (D.G.I.) puis validés par le comptable dans NDL : les écritures comptables sont générées en CGL par NDC après centralisation des événements.



Les remboursements d'impôts suite à dégrèvement font l'objet de développements particuliers dans le Livre 2 « Produits », Tome 2 « Produits et créances liés à l'impôt », Titre 2 « Impôts d'État ».

2

RÈGLE DE COMPTABILISATION

Seuls sont exposés ci-après les schémas comptables relatifs à la constatation d'intérêts moratoires suite au dépassement du délai global de paiement.

□ 2.1. GÉNÉRALITÉS

Les intérêts moratoires sont versés, d'une manière générale, en même temps que la somme due en principal.

Les intérêts moratoires font l'objet de l'émission d'un mandat (au niveau local dans l'application NDL) ou d'un dossier de liquidation (au niveau central dans l'application ACCORD-LOLF).

Dès l'émission du mandat (dossier de liquidation), les intérêts s'imputent en autres charges de gestion ordinaire au compte 622.1 « *Intérêts moratoires* ».

Remarque : les indemnités, dommages et intérêts imputés au compte 622.2 ainsi que les autres pénalités et condamnations imputées au compte 622.8 connaissent un traitement comptable identique à celui des intérêts moratoires.

Pour l'exécution des décisions de justice condamnant l'État, le comptable assignataire procède au paiement direct lorsque les conditions de l'instruction n° 89-9-B2 du 19 janvier 1989 sont réunies.

Le comptable émet un ordre de paiement afin de recueillir l'acquit du ou des bénéficiaires, et porte l'opération au débit du compte 471.1172 « *Paiement direct pour exécution des décisions de justice* ».

□ 2.2. PRINCIPAUX COMPTES UTILISÉS

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
622.1	Intérêts moratoires	Débité du montant des intérêts moratoires.
622.2	Indemnités, dommages et intérêts	Débité du montant des indemnités, dommages et intérêts.
622.8	Autres pénalités et condamnations	Débité du montant des autres pénalités et condamnations.
467.8512	Dettes relatives aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations	<ul style="list-style-type: none"> - Crédité du montant des dettes de l'État constatées envers ses fournisseurs ou ses redevables, relatives au paiement d'intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations, par le débit d'une subdivision du compte 622. - Débité à l'apurement de la dette de l'État par le crédit de divers comptes (comptes dits de règlement : comptes financiers ou comptes de tiers).

3

ÉCRITURES COMPTABLES

La liquidation des intérêts moratoires peut être concomitante ou ultérieure à la liquidation du principal de la dette. Les schémas comptables exposés ci-après traitent d'un mandatement (ordonnancement) dissocié.

□ 3.1. PAIEMENT DU PRINCIPAL

☞ *Au moment de la validation du mandat (dossier de liquidation), relatif au principal de la dette de l'État, par le comptable assignataire :*

↩ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

ou

↩ Débit du compte **404.1** « Fournisseurs - Achats d'immobilisations »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↪ Crédit d'un compte de règlement
pour le montant du principal de la dette.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire. La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le principal de la dette.

❑ 3.2. MANDATEMENT ET PAIEMENT DES INTÉRÊTS MORATOIRES

Le comptable constate le dépassement du délai global de paiement et le fait que des intérêts moratoires sont dus au fournisseur.

Il informe le service gestionnaire et lui demande de procéder à la liquidation et à l'émission d'un mandat (ou DL) pour le versement des intérêts moratoires dus.

➤ *À l'émission du mandat (NDL) ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) relatif aux intérêts moratoires :*

➡ Débit du compte **622.1** « Intérêts moratoires »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

➡ Crédit du compte **467.8512** « Dettes relatives aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant des intérêts moratoires à verser.

Seule la comptabilité générale est mouvementée : enregistrement de la charge.

➤ *À la validation du mandat (dossier de liquidation) relatif aux intérêts moratoires par le comptable assignataire :*

➡ Débit du compte **467.8512** « Dettes relatives aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

➡ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant des intérêts moratoires versés aux fournisseurs.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire. La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant des intérêts moratoires.

4 EXEMPLE CHIFFRÉ

Dépassement du délai global de paiement au cours de l'exercice N : liquidation et paiement des intérêts moratoires dus

Montant de la facture

- biens livrés (fournitures de laboratoire)..... 2000

Montant des intérêts moratoires

- intérêts moratoires dus 15

	606.281 Achats non stockés - Fournitures de laboratoire	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	622.1 Intérêts moratoires	Compte de règlement
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État (principal) : - transmission du mandat (dossier de liquidation) par l'ordonnateur	2 000	2 000		
	467.8512 Dettes relatives aux intérêts moratoires, indemnités, pénalités et condamnations			
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense (principal) : - validation par le comptable du mandat (dossier de liquidation) non opposé		2 000		2 000
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État (intérêts moratoires) : - transmission du mandat (dossier de liquidation) par l'ordonnateur ¹	15		15	
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense (intérêts moratoires) : - validation par le comptable du mandat (dossier de liquidation) non opposé	15			15
	Soldé	Soldé		

¹ Principal et intérêts moratoires liquidés concomitamment : un seul mandat multi-imputations.
Principal et intérêts moratoires liquidés séparément : deux mandats successifs.
Dans l'un et l'autre cas, les schémas comptables sont identiques.

CHAPITRE 3

Les différences de change

1 PRÉAMBULE

Les charges de fonctionnement direct sont enregistrées en comptabilité générale pour le montant T.T.C. de la facture.

Pour les factures libellées en monnaies étrangères, les dettes sont converties en euros, et comptabilisées sur la base du dernier cours de change connu (taux de chancellerie) au jour de la facturation.

Le cours de change en vigueur au jour du règlement de ces dettes étant le plus souvent différent de celui appliqué au jour de la facturation, des différences de change (pertes ou gains) apparaissent et doivent être comptabilisées.

2 RÈGLES DE COMPTABILISATION**❑ 2.1. CRITÈRE DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE**

Pour les différences de change, le service fait intervient lors de la constatation de la perte de change sur le relevé Banque de France.

Dans le cadre du palier 2006, les comptables effectuant des opérations en devises imputent au cours du mois les différences de change constatées aux comptes transitoires dédiés à cet effet.

En fin de mois, les comptables opèrent un transfert auprès du comptable en charge de l'imputation définitive. La charge correspondante est enregistrée au trimestre, après émission par la D.G.T.P.E. de l'ordonnance de régularisation.

❑ 2.2. PRÉSENTATION DES COMPTES UTILISÉS

N° des comptes	Intitulé des comptes
512.641	Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs
471.12612	Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement
475.12612	Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement
467.85211	Créances résultant des bénéfices de change - Créances de l'année courante
467.8522	Dettes résultant des pertes de change
623	Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement

3

ÉCRITURES COMPTABLES

□ 3.1. ÉCRITURES CHEZ LE COMPTABLE ASSIGNATAIRE DE LA DÉPENSE

3.1.1. Constatation et mise en paiement de la dette de l'État

Les achats de biens ou de prestations effectués hors de la zone Euro sont comptabilisés de manière identique à ceux de la zone Euro, pour le montant de la facture convertie en euros sur la base du taux de chancellerie en vigueur au jour de la facturation.

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) :

- Constatation de la charge et de la dette corrélatrice de l'État

☞ Débit subdivision des comptes **60** « Achats »

ou

☞ Débit subdivision des comptes **61** « Autres charges externes »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

☞ Crédit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour de la facturation.

☞ Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :

- Apurement de la dette de l'État

☞ Débit du compte **401.1** « Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

☞ Crédit du compte **512.641** « Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptaibles centralisateurs »

pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour de la facturation.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire. La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour de la facturation.

3.1.2. Constatation de la différence de change

3.1.2.1. Constatation de la perte de change

Au moment du règlement au fournisseur, lorsque le montant du virement converti en euros sur la base du taux de chancellerie du jour est supérieur à la dette comptabilisée sur la base du taux de change en vigueur au jour de la facturation, une perte de change est à constater.

La comptabilisation s'effectue au fil de l'eau sur un compte transitoire, le compte 471.12612 « *Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement* ».

☞ À réception du relevé de compte :

- Constatation de la perte de change



Débit
du compte **471.12612**

« *Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement* »



Crédit
du compte **512.11**

« *Banque de France - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs* »

pour le montant de la perte de change.

- Apurement du compte « Virements bancaires en cours d'exécution »



Débit
du compte **512.641**

« *Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs* »



Crédit
du compte **512.11**

« *Banque de France - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs* »

pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour de la facturation.

En définitive, le versement effectif au fournisseur est effectué pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour du virement : montant converti au jour de la facturation + perte de change.

3.1.2.2. Constatation du gain de change

Au moment du règlement au fournisseur, lorsque le montant du virement converti en euros sur la base du taux de chancellerie du jour est inférieur à la dette comptabilisée sur la base du taux de change en vigueur au jour de la facturation, un gain de change est à constater.

La comptabilisation s'effectue au fil de l'eau sur un compte transitoire, le compte 475.12612 « *Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement* ».

☞ À réception du relevé de compte :

- Constatation du gain de change

↙ Débit du compte **512.641** « Virements bancaires - Comptes d'opérations des compta-
bles centralisateurs »

↘ Crédit du compte **475.12612** « Gains de change sur opérations de fonctionnement
et d'investissement »

pour le montant du gain de change.

- Versement effectif au fournisseur

↙ Débit du compte **512.641** « Virements bancaires - Comptes d'opérations des compta-
bles centralisateurs »

↘ Crédit du compte **512.11** « Banque de France - Comptes d'opérations des compta-
bles centralisateurs »

pour le montant de la facture convertie sur la base du cours de change connu au jour du virement.

3.1.3. Transferts mensuels à l'agence comptable centrale du Trésor

3.1.3.1. Transfert des pertes de change constatées

☞ Les pertes de change font l'objet d'un transfert mensuel à l'A.C.C.T. :

- Transfert à l'A.C.C.T. des pertes de change

↙ Débit du compte **391.30** « Comptes de transferts entre compta-
bles supérieurs du Trésor - Transferts divers entre compta-
bles supérieurs - Transferts de dépenses »

↘ Crédit du compte **471.12612** « Pertes de change sur opérations de fonctionnement
et d'investissement »

pour le montant cumulé des pertes de change constatées sur le mois.

3.1.3.2. Transfert des gains de change constatés

☞ Les gains de change font l'objet d'un transfert mensuel à l'A.C.C.T. :

- Transfert à l'A.C.C.T. des gains de change

↙ Débit du compte **475.12612** « Gains de change sur opérations de fonctionnement
et d'investissement »

↘ Crédit du compte **391.31** « Comptes de transferts entre compta-
bles supérieurs du Trésor - Transferts divers entre compta-
bles supérieurs - Transferts de recettes »



pour le montant cumulé des gains de change constatés sur le mois.

❑ 3.2. ÉCRITURES CHEZ LE COMPTABLE EN CHARGE DE LA CONSTATATION DES CHARGES ET DES PRODUITS RELATIFS AUX PERTES ET GAINS DE CHANGE

3.2.1. L'agence comptable centrale du Trésor (A.C.C.T.), en sa qualité de centralisateur comptable



3.2.1.1. Intégration des pertes et gains de change transférés mensuellement par les comptables assignataires de la dépense

☞ À l'A.C.C.T., écritures de réception des transferts mensuels de pertes de
change :

 Débit du compte 471.12612	« Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement »
 Crédit du compte 391.30	« Comptes de transferts entre comptables supérieurs du Trésor - Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de dépenses »

pour le montant cumulé des pertes de change constatées sur le mois au sein des
trésoreries générales.

☞ À l'A.C.C.T., écritures de réception des transferts mensuels de gains de
change :

 Débit du compte 391.31	« Comptes de transferts entre comptables supérieurs du Trésor - Transferts divers entre comptables supérieurs - Transferts de recettes »
 Crédit du compte 475.12612	« Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement »

pour le montant cumulé des gains de change constatés sur le mois au sein des
trésoreries générales.


3.2.1.2. Constatation de la charge de l'État correspondant aux pertes de change

Trimestriellement, l'A.C.C.T. arrête au niveau national le montant des pertes de
change.

À titre de régularisation, la direction générale du Trésor et de la Politique économique
(D.G.T.P.E.) émet une ordonnance pour ce montant, permettant à l'A.C.C.T. de constater
la charge correspondante.

☞ Après validation de l'ordonnance de régularisation par le comptable, entraînant
la mise en paiement :

- Constatation de la charge relative aux pertes de change et de la dette
correspondante

 Débit du compte 623	« Pertes de change sur opérations de fonctionnement ou d'investissement »
---	--

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense.



Crédit
du compte **467.8522**

« Dettes résultant des pertes de change »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant national trimestriel des pertes de change.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

- Apurement de la dette de l'État relative aux pertes de change



Débit
du compte **467.8522**

« Dettes résultant des pertes de change »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »

pour le montant national trimestriel des pertes de change.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation de l'ordonnance par l'A.C.C.T. La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant trimestriel national des pertes de change.

☞ *Apurement du compte transitoire 471.12612 :*



Débit
du compte **477.71**

« Dettes enregistrées dans ACCORD à régler »



Crédit
du compte **471.12612**

« Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement »

pour le montant national trimestriel des pertes de change.

Seule la comptabilité générale est mouvementée. Cette ultime écriture, manuelle, est à l'initiative du comptable.

3.2.1.3. Constatation du produit de l'État correspondant aux gains de change

À titre de régularisation, la direction générale du Trésor et de la Politique économique (D.G.T.P.E.) émet un titre permettant à l'A.C.C.T. de constater un produit correspondant aux gains de change enregistrés et transférés par les comptables centralisateurs.

- Constatation du produit relatif au gain de change :



Débit
du compte **467.85211**

« Créances résultant des bénéfices de change - Créances de l'année courante »

auquel est associée la spécification « ligne de recettes »



Crédit
du compte **723**



« Gains de change sur opérations de fonctionnement ou d'investissement »

auquel est associée la spécification « ligne de recettes »

pour le montant national trimestriel des gains de change.

Après constatation du produit, l'A.C.C.T. procède à l'apurement du compte transitoire 475.12612 selon le schéma suivant :

- Apurement du compte transitoire 475.12612 :

 Débit du compte 475.12612	« Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement »
 Crédit du compte 467.85211	« Créances résultant des bénéfices de change - Créances de l'année courante »

auquel est associée la spécification « ligne de recettes ».

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de l'apurement du compte transitoire 475.12612. La recette budgétaire est enregistrée en comptabilité auxiliaire de la recette pour le montant national trimestriel des gains de change.

3.2.2. L'agence comptable centrale du Trésor (A.C.C.T.) et la trésorerie générale pour l'Étranger (T.G.E.), en leur qualité de comptables principaux assignataires de la dépense

3.2.2.1. Comptabilisation des pertes de change

Les pertes de change constatées par l'A.C.C.T. et la T.G.E. au titre de leurs propres opérations hors de la zone Euro sont également comptabilisées au fil de l'eau sur le compte transitoire 471.12612 précité.


 Il convient de se reporter au paragraphe 3.1.2.1 « Constatation de la perte de change » pour les schémas comptables y afférent.

La charge correspondante est enregistrée au trimestre, après émission par la D.G.T.P.E. de l'ordonnance de régularisation.

 Il convient de se reporter au paragraphe 3.2.1.2. « Constatation de la charge de l'État correspondant aux pertes de change ».

3.2.2.2. Comptabilisation des gains de change

Les gains de change constatés par l'A.C.C.T. et la T.G.E. au titre de leurs propres opérations hors de la zone Euro sont également comptabilisés au fil de l'eau sur le compte transitoire 475.12612 précité.

 Il convient de se reporter au paragraphe 3.1.2.2. « Constatation du gain de change » pour les schémas comptables y afférents.

Le produit correspondant est enregistré au trimestre, après émission par la D.G.T.P.E. d'un titre de régularisation.

 Il convient de se reporter au paragraphe 3.2.1.3. « Constatation du produit de l'État correspondant aux gains de change »

4 EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 :

Comptabilisation des différences de change en cours d'exercice : cas d'une perte de change à la T.G.E.

Montant de la facture :

- biens livrés (papeterie).....(contre-valeur en euros)..... 2000

Montant effectivement versé lors du règlement et porté sur le relevé de compte :

- montant compte tenu de la perte de change(contre-valeur en euros)..... 2050

	606.272 Achats non stockés - Papeterie	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	512.641 Moyens de paie- ment en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opé- rations des compta- bles centralisateurs	Compte de trésorerie
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État : - à la transmission du mandat par l'ordonnateur	2 000	2 000		
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense : - à la validation du mandat par le comptable		2 000	2 000	
Exploitation du relevé de compte B.D.F. : - apurement du compte « virements bancaires »			2 000	2 000
	471.12612 Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement	Soldé	Soldé	
- et constatation de la perte de change	50			50
		467.8522 Dettes résultant des pertes de change		623 Pertes de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement
Transmission du mandat de régularisation par l'ordonnateur D.G.T.P.E. (perte de change)			477.71 Dettes enregistrées dans ACCORD à régler	
Validation par le comptable du mandat de régularisation : - enregistrement de la charge et de la dette correspondante		50		50
- apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense		50	50	
Apurement du compte d'impu- tation provisoire	50		50	
	Soldé	Soldé	Soldé	

Exemple n° 2 :

Comptabilisation des différences de change en cours d'exercice : cas d'un gain de change dans une trésorerie générale.

Montant de la facture :

- biens livrés (fournitures informatiques).....(contre-valeur en euros)..... 1500

Montant effectivement versé lors du règlement et porté sur le relevé de compte :

- montant compte tenu du gain de change.....(contre-valeur en euros)..... 1470

	606.273 Achats non stockés - Fournitures informatiques	401.1 Fournisseurs - Achats de biens et de prestations de services	512.641 Moyens de paie- ment en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opé- rations des compta- bles centralisateurs	Compte de trésorerie
COMPTABLE T.G. Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État : - à la transmission du mandat par l'ordonnateur	1500	1500		
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense : - à la validation par le comptable du mandat		1500	1500	
Décaissement en euros constaté sur le relevé Banque de France			1470	1470
	475.12612 Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement	Soldé		
et constatation du gain de change	30		30	
		391.31 Transferts entre comptables supé- rieurs - Transfert de recettes	Soldé	
Transfert mensuel à l'A.C.C.T. : - transfert du gain de change	30	30		
COMPTABLE A.C.C.T. - réception du transfert	30	30		
			467.85211 Créances résultant des bénéfices de change - Créances de l'année courante	723 Gains de change sur opérations de fonctionnement et d'investissement
Comptabilisation du produit et de la créance de l'État relative au gain de change : - prise en charge du titre			30	30
Apurement de la créance de l'État : - encaissement pour ordre	30		30	
	Soldé	Soldé	Soldé	

CHAPITRE 4

L'apurement des débits

1

LA MISE EN CAUSE DE LA RESPONSABILITÉ DES COMPTABLES**1.1. LA PROCÉDURE ADMINISTRATIVE DE MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITÉ**

Les comptables ont l'obligation d'imputer, sous leur responsabilité, tout déficit constaté dans leurs écritures aux subdivisions du compte 463 « *Déficits et débits des comptables* ».

Il est rappelé que les débits des régisseurs du secteur public local ne sont plus retracés en comptabilité générale de l'État à compter du 1^{er} janvier 2006. À cet effet, des consignes particulières ont été données aux comptables au cours du dernier trimestre 2005, afin d'apurer les anciens comptes PR constatant les déficits de ces comptables avant et après la prise d'un arrêté de débit (lettre circulaire D.G.C.P. n° 47113 du 6 décembre 2005).

La procédure d'émission des ordres de versement et d'octroi du sursis de versement relatives aux régisseurs des collectivités territoriales et établissements publics locaux reste de la compétence de l'ordonnateur, conformément aux dispositions du décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 modifié par le décret n° 2005-945 du 29 juillet 2005 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs.

1.1.1. L'émission d'un ordre de reversement

La mise en jeu de la responsabilité des comptables s'effectue en principe par la procédure amiable, sauf en cas de détournement par le comptable lui-même et, selon les circonstances, en cas de détournement par l'un des préposés.

Cette procédure est caractérisée par l'émission d'un ordre de reversement, non exécutoire, à l'encontre du comptable à la charge duquel le déficit a été constaté. L'émission de l'ordre de reversement relève soit du trésorier-payeur général, par délégation, soit de la compétence du bureau 1C de la direction générale de la Comptabilité publique dans les conditions définies par l'instruction n° 02-001-V1 du 7 novembre 2002.

Cette invitation à régulariser le déficit doit être notifiée immédiatement au comptable intéressé par lettre recommandée avec demande d'accusé de réception. Les comptables disposent alors de quinze jours pour acquitter la somme en cause ou présenter une demande en décharge de responsabilité et en remise gracieuse ou demander un sursis de versement ou contester l'ordre de reversement.

1.1.2. L'octroi du sursis de versement

L'octroi du sursis de versement relève soit du trésorier-payeur général par délégation pour les débits administratifs, sous certaines limites, soit de la compétence du bureau 1C de la D.G.C.P.

1.1.3. L'émission de l'arrêté de débit

À défaut de régularisation dans le délai de quinze jours ou au terme de sursis de paiement, le trésorier-payeur général est fondé à demander l'émission d'un arrêté de débit au bureau 1C de la direction générale de la Comptabilité publique ou à émettre un arrêté de débit dans les conditions fixées par le décret et les arrêtés du 29 juillet 2005.

L'arrêté de débit, qui se substitue à l'ordre de reversement, constitue un titre exécutoire.

Les dossiers relatifs aux arrêtés de débits (débits administratifs) font l'objet d'un transfert à la T.G.C.S.T. qui en assure le recouvrement :

- prise en charge extra comptable pour les débits des agents comptables des établissements publics (le débit est suivi dans les écritures de l'établissement) et les débits des régisseurs locaux ;
- prise en charge comptable pour les débits des comptables et des régisseurs de l'État.

❑ 1.2. LES DÉBITS JURIDICTIONNELS

1.2.1. Traitement des débits juridictionnels

Les débits juridictionnels (et amendes) prononcés par la Cour des comptes (décret de 1992), les Chambres régionales des comptes (décret du 29 décembre 2000), ainsi que la Cour de discipline budgétaire et financière relèvent de la compétence du trésorier-payeur général des créances spéciales du Trésor :

- prise en charge extra comptable pour les jugements des Chambres régionales des comptes, les arrêts de la Cour des comptes concernant les appels de jugements des Chambres régionales et les débits des agents comptables des établissements publics nationaux ;
- prise en charge comptable pour les arrêts prononcés par la Cour des comptes à l'encontre des comptables supérieurs de l'État.

Cette prise en charge consiste en la constatation d'une créance de l'État.

1.2.2. Modalité de constatation de la créance de l'État

Les arrêts de débits prononcés par la Cour des comptes à l'encontre des comptables supérieurs de l'État donnent lieu à la constatation d'une créance de l'État envers lesdits comptables.

☞ *Comptabilisation des arrêts de la Cour des comptes :*

- Constatation de la créance de l'État



Débit
du compte **411.81**

« Clients - Produits divers - Année courante »

auquel est associée la spécification comptable 2805.91 « Recettes accidentelles à différents titres - Autres recettes sur titres »



Crédit
du compte **728.88**

« Autres produits de fonctionnement divers - Divers »

pour le montant de l'arrêt de débit prononcé à l'encontre du comptable supérieur.

Seule la comptabilité générale est mouvementée. Cette écriture, manuelle, est à saisir en CGL par le comptable.

- Constatation du solde de la créance (versement du comptable supérieur ou apurement du débit)



Débit d'un compte de trésorerie ou d'attente



Crédit
du compte **411.81**

« Clients - Produits divers - Année courante »

auquel est associée la spécification comptable 2805.91 « Recettes accidentelles à différents titres - Autres recettes sur titres »

pour le montant du versement du comptable supérieur ou de l'apurement de débit obtenu.

La recette budgétaire est constatée lors de l'apurement de la créance. Cette écriture, manuelle, est à saisir en CGL par le comptable.

2

L'APUREMENT DES DÉBITS

2.1. DEMANDE DE DÉCHARGE DE RESPONSABILITÉ OU DE REMISE GRACIEUSE

2.1.1. La formulation de la demande

La demande peut être faite après la notification de l'ordre de reversement ou après le refus du sursis de versement ou encore après l'émission d'un arrêté de débit. Pour les débits juridictionnels, la demande ne peut être présentée qu'après un arrêt ou un jugement définitif.

Dans le cadre de la démarche de simplification et de rapprochement de la décision des gestionnaires, la direction générale de la Comptabilité publique a introduit des mesures de simplification dans le domaine de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables directs du Trésor et régisseurs des collectivités territoriales et établissements publics locaux, en déconcentrant au profit des trésoriers-payeurs généraux l'instruction de certains dossiers de décharge de responsabilité et remise gracieuse.

Les décisions en décharge de responsabilité et remise gracieuse consécutives aux débits prononcés par le juge financier et les autres cas non délégués aux trésoriers-payeurs généraux restent de la compétence de l'administration centrale (bureau 1C de la direction générale de la Comptabilité publique).

2.1.2. L'instruction des demandes

La décharge de responsabilité ne peut être accordée que dans les cas où il est établi de manière irréfutable que le débit est directement lié à la survenance d'un événement extérieur, imprévisible et irrésistible.

Si les conditions précitées ne sont pas réunies, une remise gracieuse, totale ou partielle, peut être accordée au vu des éléments que le comptable ou régisseur fait valoir à l'appui de sa requête. Ces éléments portent notamment sur les circonstances d'apparition du débit, sur les difficultés particulières de gestion du poste ou encore la situation personnelle de l'intéressé.

2.2. LA DÉCHARGE

La décision en décharge de responsabilité et en remise gracieuse des régisseurs des collectivités territoriales et établissements publics locaux est subordonnée à l'avis conforme de l'organisme public qui supportera la charge financière des sommes allouées en décharge ou en remise.

Les décisions de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse totale doivent être comptabilisées sans attendre afin de solder les comptes de débits.

En revanche, s'agissant des décisions en remise gracieuse partielle, il est impératif d'attendre le versement par le comptable ou le régisseur de la somme laissée à sa charge. En effet, les décisions de remise gracieuse revêtent un caractère strictement conditionnel. Le défaut de versement par l'intéressé conduirait ainsi, sur demande du trésorier-payeur général, à l'émission par le bureau 1C de la direction générale de la Comptabilité publique d'un arrêté de débit pour le montant total du déficit.

3**RÈGLE DE COMPTABILISATION****3.1. GÉNÉRALITÉS**

Les crédits relatifs aux apurements des débits ont un caractère évaluatif.

L'apurement des débits des comptables fait l'objet d'un enregistrement selon la procédure de dépense sans ordonnancement.

La comptabilisation s'effectue en autres charges de gestion ordinaire aux subdivisions du compte 625.3 « *Apurement des débits* ».

3.2. PRINCIPAUX COMPTES UTILISÉS

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
463.11	Décaissement en instance de régularisation - Soldes débiteurs de nature à engager la responsabilité des comptables	<ul style="list-style-type: none"> - débité <ul style="list-style-type: none"> • du montant des déficits en instance de régularisation ; - crédité <ul style="list-style-type: none"> • du montant des apurements, par le débit d'une subdivision du compte 463.2 « Déficit des comptables avant la prise d'un arrêté de débit » ou du compte 463.3 « Débits des comptables après la prise d'un arrêté de débit ».

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
463.2	Déficits des comptables avant la prise d'un arrêté de débit	<ul style="list-style-type: none"> - débité <ul style="list-style-type: none"> • du montant des déficits avant arrêté de débit. - crédité <ul style="list-style-type: none"> • des remboursements des comptables et régisseurs par le débit d'un compte financier ou d'un compte de transfert ; • du montant des apurements de débits des comptables patents (remises et décharges accordées), par le débit d'une subdivision du compte de dettes 467.8531 « Dettes résultant de l'apurement des débits des comptables patents (comptables et régisseurs) » ; • des sommes faisant l'objet d'un arrêté de débit transférées à la T.G.C.S.T.
463.3	Débets des comptables après la prise d'un arrêté de débit	<ul style="list-style-type: none"> - débité <ul style="list-style-type: none"> • du montant des déficits mis à la charge des comptables et régisseurs suite à la prise d'un arrêté de débit. - crédité <ul style="list-style-type: none"> • des remboursements des comptables ou des régisseurs par le débit d'un compte financier ou d'un compte de transfert ; • du montant des apurements de débits des comptables patents (remises et décharges accordées), par le débit d'une subdivision du compte de dettes 467.8531 « Dettes résultant de l'apurement des débits des comptables patents (comptables et régisseurs) ».
463.48	Divers remboursements à la charge de tiers	<ul style="list-style-type: none"> - débité <ul style="list-style-type: none"> • du montant des déficits mis à la charge de tiers (comptable de fait). - crédité <ul style="list-style-type: none"> • des remboursements des tiers par le débit d'un compte financier ou d'un compte de transfert ; • du montant des remises à des tiers (comptable de fait) par le débit du compte de dettes 467.8532 « Dettes résultant des remises aux comptables de faits (particuliers) ».
625.31	Apurement des débits des comptables publics de l'État et des régisseurs de recettes ou d'avances de l'État	
625.311	Débets - Admissions en non-valeur	débité du montant de l'admission en non-valeur lors de l'enregistrement de la charge.
625.312	Débets - Décisions gracieuses	débité du montant de la décision gracieuse lors de l'enregistrement de la charge.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
625.313	Débets - Décharges de responsabilité	débité du montant de la décharge de responsabilité lors de l'enregistrement de la charge.
625.321	Remises à des particuliers, admissions en non-valeur	Décharge de responsabilité des particuliers ayant agi en tant que comptables de fait.
467.8531	Dettes résultant de l'apurement des débits des comptables patents (comptables et régisseurs de l'État)	<ul style="list-style-type: none"> - crédité <ul style="list-style-type: none"> • du montant de la dette issue des apurements de débits des comptables et régisseurs, par le débit d'une subdivision du compte de charges 625.31 « Apurement des débits des comptables publics de l'État et des régisseurs de recettes ou d'avances de l'État » : admission en non-valeur, remise gracieuse ou décharge de responsabilité. - débité à l'apurement de la dette, par le crédit : <ul style="list-style-type: none"> • d'une subdivision du compte 463 « Déficit et débits des comptables et régisseurs » dans le cas d'un débet administratif ; • du compte 477.72 « Dettes enregistrées dans NDL à régler » dans le cas d'un débet juridictionnel.
467.8532	Dettes résultant des remises aux comptables de fait (particuliers)	<ul style="list-style-type: none"> - crédité <ul style="list-style-type: none"> • du montant de la dette issue des apurements de débits des particuliers, par le débit du compte de charges 625.321 « Remise à des particuliers - Admissions en non valeur ». - débité <ul style="list-style-type: none"> • à l'apurement de la dette, par le crédit du compte 463.48 « Divers remboursements à la charge de tiers ».

4

ÉCRITURES COMPTABLES

La dépense sans ordonnancement relative à la décision d'apurement génère une série de deux écritures en comptabilité générale.

Il s'agit d'une dépense sans ordonnancement après règlement.



Il convient de se reporter au Tome 1 « Principes généraux » du présent Livre, Titre 4 « Le palier 2006 » pour le rappel des schémas comptables de base.

La première écriture est à l'initiative du comptable : il s'agit d'une écriture manuelle en CGL.

☞ *Constatation de l'apurement de la dette de l'État permettant l'apurement de la créance sur le comptable :*



Débit
du compte **467.853**

« *Dettes relatives à l'apurement des débits* »

subdivision concernée

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit
du compte **463**

« *Déficits et débits des comptables et régisseurs* »

subdivision concernée, dans le cas d'un débit administratif

ou



Crédit
du compte **477.72**

« *Dettes enregistrées dans NDL à régler* »

dans le cas d'un débit juridictionnel

pour le montant de la décharge de responsabilité, de l'admission en non-valeur ou de la remise gracieuse accordée au comptable patent ou au comptable de fait.

La deuxième écriture est déduite de la première par l'application CGL (au moyen des spécifications accompagnant le compte 467.853) et donne lieu à intégration automatique.

☞ *Constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État :*



Débit
du compte **625.3**

« *Apurement des débits* », subdivision concernée

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **467.853**

« *Dettes relatives à l'apurement des débits* »

subdivision concernée

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant de la décharge de responsabilité, de l'admission en non-valeur ou de la remise gracieuse accordée au comptable patent ou au comptable de fait.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

La transmission d'un fichier à l'application NDL (ou ACCORD-LOLF) permet la mise à jour de la comptabilité budgétaire.

5 EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 :

Comptabilisation de l'apurement d'un débet administratif

Montant du déficit constaté :

- déficit constaté à la T.G. (différence de caisse) 500

Déficit mis à la charge du comptable :

- montant du déficit (à la charge du T.P.G.) 500

- prise d'un arrêté de débet (débet administratif) 500

Apurement du débet :

- décharge de responsabilité (vol) 500

COMPTABILISATION DU
DÉFICIT DE CAISSE
À LA T.G. :

- constatation du déficit à la
charge du comptable

500

- prise d'un arrêté de débet et
transfert à la T.G.C.S.T.

500

COMPTABLE T.G.C.S.T. :

- réception du transfert

500

500

Soldé

COMPTABILISATION DE LA
CHARGE ET DE LA DETTE
DE L'ÉTAT À LA T.G.C.S.T. :

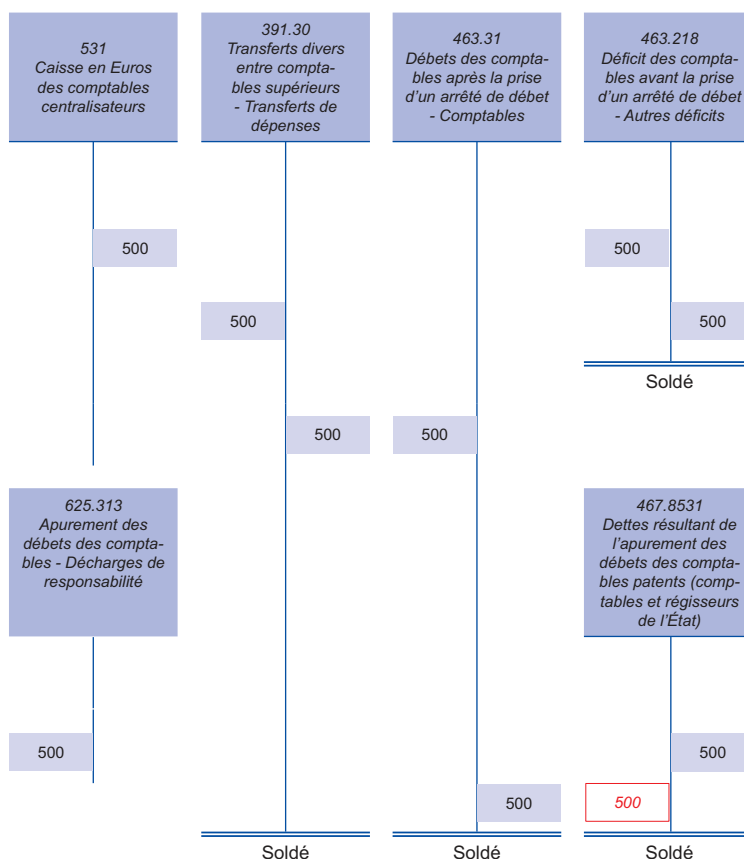
- saisie et validation par le
comptable de l'opération de
D.S.O. (apurement du débet)

500

Soldé

Soldé

Soldé



CHAPITRE 5

Les subventions aux oeuvres sociales

1

DÉFINITION

❑ 1.1. PÉRIMÈTRE DES SUBVENTIONS AUX ŒUVRES SOCIALES

Les versements aux organismes d'action sociale dotés de l'autonomie juridique, chargés de l'action sociale et culturelle (colonies de vacances, centres de loisirs, maisons de retraite, crèches, restaurants administratifs...) au bénéfice des agents de l'État, sont imputés dans la catégorie des dépenses de fonctionnement en tant que subventions aux œuvres sociales.

❑ 1.2. EN DEHORS DU PÉRIMÈTRE

Lorsque l'action des organismes d'action sociale n'est pas en faveur des agents de l'État, les subventions versées s'imputent alors, en tant que transferts indirects aux ménages, aux subdivisions du compte 651.23 « *Aides, allocations, prestations, secours et autres transferts sociaux* ».



Pour ces opérations spécifiques, il convient de se reporter au Tome 5 « Charges d'interventions » du présent Livre.

En revanche, dans le cadre de la politique d'action sociale, les dépenses de moyens au profit d'organismes sans autonomie juridique, (acquisitions de matériels ou mise à disposition de personnels), sont portées au compte de charge par nature.

2

RÈGLE DE COMPTABILISATION

□ 2.1. GÉNÉRALITÉS

Les versements directs faits par l'État aux organismes d'action sociale dotés de l'autonomie juridique et chargés de l'action sociale et culturelle au bénéfice des agents de l'État, (associations, fondations, établissements publics ...), s'imputent aux subdivisions du compte 626 « *Subventions aux œuvres sociales* ».

Une dette est constatée corrélativement à la charge au compte 426 « *Œuvres sociales* ».

□ 2.2. PRINCIPAUX COMPTES UTILISÉS

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
626.1	Subventions aux œuvres sociales : aux associations culturelles et sportives	Débité du montant des subventions aux œuvres sociales à l'enregistrement de la charge.
626.2	Subventions aux œuvres sociales : aux autres associations et fondations	
626.31	Subventions aux œuvres sociales : prestations de repas	
626.32	Subventions aux œuvres sociales : titres restaurant	
626.4	Subventions aux œuvres sociales : subventions aux cantines	
626.5	Subventions aux œuvres sociales : versements aux mutuelles et sociétés mutualistes	Débité du montant des subventions aux œuvres sociales à l'enregistrement de la charge.
626.8	Subventions aux œuvres sociales : versements aux autres organismes	
426	Œuvres sociales	<p>Ce compte retrace la dette de l'État envers les organismes d'action sociale en faveur de ses agents :</p> <ul style="list-style-type: none"> - crédit <ul style="list-style-type: none"> • du montant des dettes de l'État constatées envers les organismes d'action sociale, par le débit du compte de charges concerné (sous-comptes du compte 626 « <i>Subventions aux œuvres sociales</i> ») ; - débité <ul style="list-style-type: none"> • à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement pour le montant effectivement versé aux organismes d'action sociale.

3

ÉCRITURES COMPTABLES

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (Accord-LOLF) :

- Enregistrement de la charge et de la dette correspondante de l'État



Débit
du compte **626**

« Subventions aux œuvres sociales »

subdivision concernée

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **426**

« Œuvres sociales »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de la subvention.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire :

- Apurement de la dette de l'État



Débit
du compte **426**

« Œuvres sociales »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de la subvention.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire. La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de la subvention versée par l'État.

TITRE 3

Les dépenses en atténuation de recettes

***L**es dépenses en atténuation de recettes sont exposées au sein du Livre 2 « Produits ».*

Le présent développement n'ayant pour objet que de rappeler synthétiquement quelques éléments sur le sujet, il convient de se reporter au Livre précité pour toute précision complémentaire.

CHAPITRE 1

Définitions

***L**es dépenses en atténuation de recettes recouvrent différents cas de figure, ci-après exposés.*

1 LES RESTITUTIONS D'OBLIGATIONS EN MATIÈRE FISCALE

Les obligations fiscales de l'État donnant lieu à décaissement relèvent des dépenses en atténuation de recettes.

Exemple : *restitution à une entreprise d'un crédit d'impôt sur les sociétés.*

Aux termes des dispositions de l'exposé des motifs de la norme n° 3 sur les produits régaliens, lesdites obligations fiscales de l'État sont présentées en diminution des produits fiscaux bruts.

Exemples :

- paiement de la prime pour l'emploi pour la partie non imputée en l'acquit de l'impôt sur le revenu brut ;
- remboursement de l'impôt sur les sociétés au titre de crédits d'impôts ;
- remboursement de la taxe intérieure sur les produits pétroliers.

2 LES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES

Aux termes des dispositions la norme n° 9 sur les créances de l'actif circulant, le traitement comptable des décisions d'apurement des créances liées à l'impôt (décisions d'admission en non-valeur, décisions gracieuses, et autres décisions d'apurement prononcées suite à erreur, contestation au fond ou en application d'une disposition législative) repose sur une distinction entre les créances recouvrées pour le compte de l'État et celles recouvrées pour le compte de tiers.

Relèvent de dépenses en atténuation de recettes :

- les décisions d'apurement conduisant à un décaissement (cas d'une décharge de droit imputée sur une créance soldée, des créances recouvrées par les réseaux des recettes des administrations financières...) ;
- les décisions d'apurement conduisant ou non à décaissement pour les décisions de cette nature portant sur les contributions directes recouvrées par le réseau du Trésor et les impôts locaux recouverts par la direction des grandes Entreprises.

□ 2.1. CAS DES CRÉANCES RECOUVRÉES POUR LE COMPTE DE L'ÉTAT

Parmi les décisions d'apurement des créances sur les redevables d'impôts d'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée.

2.1.1. La décision d'apurement remet en cause le bien-fondé de la créance

La décision d'apurement remettant en cause le bien-fondé de la créance est comptabilisée en diminution de produit brut (compte 7x9).

Exemple : *les dégrèvements d'impôt sur le revenu.*

2.1.2. La décision d'apurement ne remet pas en cause le bien-fondé de la créance

La décision d'apurement ne remettant pas en cause le bien-fondé de la créance est comptabilisée en charges de fonctionnement (compte 62).

Exemple : les admissions en non-valeurs d'impôts d'État.

❑ 2.2. CAS DES CRÉANCES RECOUVRÉES POUR LE COMPTE DE TIERS

Si le risque de non-paiement est à la charge de l'État, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées en charges d'intervention (compte 65).

Exemples :


- les dégrèvements de taxe professionnelle ;
- les dégrèvements de taxes foncières ;
- les dégrèvements de taxe d'habitation ;
- les admissions en non-valeur d'impôts locaux.

3**LES REMBOURSEMENTS ET RECTIFICATIONS DE PRODUITS ENCAISSÉS L'ANNÉE COURANTE (POUR LES RECETTES DES ADMINISTRATIONS FINANCIÈRES) ET LES ANNÉES ANTÉRIEURES**

Exemples :

- la rectification d'émargement, l'année suivante et suite à erreur du comptable, d'un titre pris en charge dans l'appliquet de produits divers REP, se traduit comptablement par une charge de fonctionnement : compte 628.7 « Remboursements liés aux annulations de produits encaissés sur années courante et antérieures ».
- la rectification l'année suivante d'une recette au comptant de produits divers recouvrée par les réseaux du Trésor, des Impôts et des Douanes, donne lieu à une diminution de produit.

4**L'IMPUTATION D'ACOMPTES D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS L'ANNÉE DE LA LIQUIDATION DE L'IMPÔT**

 Il convient de se reporter au Livre 2 « Produits », Tome 2 « Produits et créances liés à l'impôt », Titre 2 « Impôts d'État », Chapitre 2 « Réseau direction générale des Impôts » dans la partie relative aux « Impôts d'État recouverts par le réseau des Impôts ».

CHAPITRE 2

L'enregistrement des dépenses en atténuation de recettes

1

EN COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Aux termes des dispositions de l'article 10 de la Loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, « les crédits relatifs aux remboursements, restitutions et dégrèvements ont un caractère évaluatif. Ils sont ouverts sur des programmes distincts des programmes dotés de crédits limitatifs ».

Ainsi, pour identifier spécifiquement les dépenses budgétaires relevant d'une logique de dépenses en atténuation de recettes, deux programmes relevant du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie - M.I.N.E.F.I.- sont ouverts au sein de la mission ministérielle « Remboursements et dégrèvements » :

- l'un pour les impôts d'État ;
- l'autre pour les impôts locaux.

Au cas d'espèce, le code ministère porte le numéro 907 (le 9 identifie le fait qu'il s'agit de dépenses sans ordonnancement et le 07 correspond au code du ministère M.I.N.E.F.I.).

Les deux programmes susvisés relèvent essentiellement du titre 6 « Dépenses d'intervention » et des catégories 61 « Transferts aux ménages » et 62 « Transferts aux entreprises » :

- un paiement de prime pour l'emploi représente pour l'État une dépense fiscale en atténuation de recettes d'impôt sur le revenu au profit des ménages, et ladite dépense est effectuée sur des crédits évaluatifs de la catégorie « Transferts aux ménages » ;
- un remboursement de crédits d'impôt sur les sociétés représente une dépense fiscale en atténuation de recettes d'impôt sur les sociétés au profit des entreprises et ladite dépense est effectuée sur des crédits évaluatifs de la catégorie « Transferts aux entreprises ».

❑ 1.1. LE PROGRAMME « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS D'ÉTAT »**1.1.1. Généralités**

Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts d'État » enregistre les dépenses budgétaires relevant d'une logique de dépenses en atténuation de recettes propres au budget général de l'État.

À titre illustratif, ce programme enregistre les dégrèvements d'impôt sur le revenu et les remboursements de crédits de T.V.A.


Quoique dénommé « remboursements et dégrèvements d'impôts d'État », ce programme couvre un périmètre d'opérations plus large que les seules dépenses liées aux impôts d'État. Il retrace également, par exemple, les remboursements de produits divers.

1.1.2. Structuration du programme

Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts d'État » est constitué de cinq actions :

- prime pour l'emploi ;
- impôt sur le revenu, cette action retrace notamment les dégrèvements d'impôt sur le revenu, mais également les dégrèvements de rôles au titre de contributions sociales ;

- impôt sur les sociétés ;
- taxe sur la valeur ajoutée ;
- autres produits directs, indirects et divers, cette action intègre notamment les admissions en non-valeur non individualisées comptablement par impôts d'État et les remises et annulations sur impôts d'État.

 Il convient de se reporter au Livre 9 « Système comptable et nomenclatures », Tome 2 « Nomenclature des recettes et des dépenses budgétaires », Titre 3 « Nomenclature des dépenses sans ordonnancement préalable du budget général », pour la déclinaison de l'intégralité des actions et sous-actions correspondantes.

À titre d'illustration toutefois, un extrait du programme concentré sur les impôts d'État recouvrés par le réseau comptable du Trésor public est présenté ci-dessous.

Axe destination : Programme « remboursement et dégrèvements impôts d'État »		Axe nature : Comptes du plan de comptes de l'État	
actions	sous-actions	N° des comptes	intitulé des comptes
Prime pour l'emploi	Pas de sous-action	779.1151	Obligations fiscales restituées - Transferts aux ménages
Impôt sur le revenu	Impôt sur le revenu et contributions sociales	779.121	Dégrèvements d'impôts et décharges de droit - Transferts aux ménages
	Contribution sur les revenus locatifs	779.121	Dégrèvements d'impôts et décharges de droit - Transferts aux ménages
Impôt sur les sociétés	Sans objet pour le réseau D.G.C.P. en 2006 à la suite du transfert de l'I.S./T.S. à la D.G.I.		
Taxe sur la valeur ajoutée	Sans objet pour le réseau D.G.C.P.		
Autres produits directs, indirects et divers	Retenues à la source et revenus de capitaux mobiliers	779.1151	Obligations fiscales restituées - Transferts aux ménages
	Remises et annulations	625.24	Décisions gracieuses - Créances liées aux impôts
	Autres impôts directs	779.121	Dégrèvement d'impôts et décharges de droit - Transferts aux ménages
	Admissions en non-valeur individualisées comptablement	625.14	Admissions en non-valeur - Créances liées aux impôts

❑ 1.2. LE PROGRAMME « REMBOURSEMENTS ET DÉGRÈVEMENTS D'IMPÔTS LOCAUX »

1.2.1. Généralités

Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts locaux » enregistre les dépenses en atténuation de recettes au titre des impôts locaux.

Exemple : les dégrèvements de taxes foncières ou les admissions en non-valeur d'impôts locaux par exemple.

Sa finalité est ainsi d'identifier spécifiquement les dépenses supportées par l'État au titre d'atténuation des recettes fiscales ordonnancées et recouvrées par les services de la direction générale des Impôts et de la direction générale de la Comptabilité publique pour le compte des collectivités locales.

Les dépenses intégrées à ce programme donnent lieu :

- soit à décaissement, c'est-à-dire à remboursement,
- soit ont pour contrepartie des recettes d'ordre dans un certain nombre de cas (remises et annulations sur créances non soldées, admissions en non-valeur, dégrèvements n'ayant pas donné lieu à paiement préalable).

1.2.2. Structuration du programme

Le programme « remboursements et dégrèvements d'impôts locaux » est constitué de quatre actions. Les trois premières actions ciblent les dégrèvements, remboursements et autres dépenses venant s'imputer respectivement :

- sur la taxe professionnelle (action 1) ;
- sur les taxes foncières (action 2) ;
- sur la taxe d'habitation (action 3).

La quatrième action retrace les dépenses liées aux admissions en non-valeur prononcées sur l'ensemble de ces trois taxes, le mode de comptabilisation ne permettant pas en effet de distinguer les admissions en non-valeur par impôt.

Axe destination : Programme « remboursements et dégrèvements impôts locaux »		Axe nature : Comptes du plan de comptes de l'État	
4 Actions	Sous-action	N° des comptes	Intitulé des comptes
Taxe professionnelle	Pas de sous-action	653.73	Autres dégrèvements sur créances d'impôts locaux
Taxes foncières	Pas de sous-action	653.73	Autres dégrèvements sur créances d'impôts locaux
Taxe d'habitation	Pas de sous-action	653.73	Autres dégrèvements sur créances d'impôts locaux
Admissions en non-valeur d'impôts locaux	Admissions en non-valeur - Impôts locaux	653.71	A d m i s s i o n s e n non-valeur sur créances d'impôts locaux

2

EN COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

□ 2.1. PRINCIPAUX COMPTES UTILISÉS

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
625.1x	Admissions en non-valeur	dont <ul style="list-style-type: none"> - 625.14 : ce compte retrace les admissions en non-valeur portant sur les créances liées aux impôts d'État, y compris celles afférentes aux pénalités d'assiette, pénalités de recouvrement, frais de poursuite et intérêts moratoires ; - 625.18 : ce compte retrace les admissions en non-valeurs portant sur les autres créances de l'État.
628.7	Remboursements liés aux annulations de produits encaissés sur années courante et antérieures	Enregistrement des remboursements de produits encaissés (notamment par les recettes des administrations financières).
653.7x	Admissions en non-valeur, décisions gracieuses et autres dégrèvements - Part des collectivités territoriales	<ul style="list-style-type: none"> - Les décisions d'admission en non-valeur portant sur des créances d'impôts locaux sont constitutives, pour l'État, de charges d'intervention, retracées au compte 653.71. - Les dégrèvements (magnétiques ou manuels) portant sur des créances d'impôts locaux sont constitutifs, pour l'État, de charges d'intervention, retracées au compte 653.73.
709.9x	Remboursements de produits, services et marchandises encaissés les années antérieures	Ce compte enregistre les restitutions aux contribuables, (ménages et entreprises), correspondant à des opérations enregistrées à l'origine à une subdivision du compte 70 « Ventes de produits, de services et de marchandises ». Il s'agit de remboursement des recettes recouvrées en N-1 et annulées en N.
779.11x	Obligations fiscales	<ul style="list-style-type: none"> - Le compte 779.1151 enregistre le montant de la prime pour l'emploi restituée aux bénéficiaires - Transferts aux ménages. - Le compte 779.1152 enregistre les obligations fiscales faisant l'objet d'une restitution immédiate aux entreprises, telles que le crédit d'impôt formation en matière d'impôt sur les sociétés.
779.12x	Dégrèvements d'impôts	Les dégrèvements portant sur des créances d'impôts d'État sont constitutifs, pour l'État, d'une diminution de produit, enregistrée : <ul style="list-style-type: none"> - au compte 779.121 « Transferts aux ménages » ; - ou au compte 779.122 « Transferts aux entreprises ».

N° des comptes	Intitulé des comptes	Contenu et/ou mode de fonctionnement
779.13x	Restitution d'excédents de versement	<ul style="list-style-type: none"> - Le compte 779.131 est utilisé pour enregistrer les dépenses en atténuation de recettes correspondant à des remboursements d'excédent de versement destinés aux ménages. - Le compte 779.132 est utilisé pour enregistrer les dépenses en atténuation de recettes correspondant à des remboursements d'excédent de versement en matière d'impôt sur les sociétés.
779.15x	Rectifications suite à erreur d'imputation remettant en cause le produit initialement constaté	Ce compte enregistre les restitutions aux contribuables (ménages ou entreprises) correspondant à des opérations enregistrées à l'origine à une subdivision du compte 771 « Produits fiscaux ».
467.31	Obligations fiscales de l'État à restituer	Ces comptes permettent de constater :
467.841	Dégrèvements, remises et annulations, remboursements et restitutions sur contributions directes	<ul style="list-style-type: none"> - en crédit, les sommes à restituer aux tiers ;
467.842	Remboursements sur produits indirects et divers	<ul style="list-style-type: none"> - en débit, le remboursement aux tiers ou l'imputation de ces sommes en l'acquit d'autres créances.

❑ 2.2. LES ÉCRITURES DE COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

La dépense en atténuation de recette donne lieu à deux écritures.

2.2.1. La constatation de la décision d'apurement ou de l'obligation fiscale

↩ Débit compte de classe 6

ou

↩ Débit compte 7x9.x

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense,

c'est-à-dire une spécification comptable sur 6 caractères, correspondant aux programmes codés 0200 ou 0201 de la mission « remboursements et dégrèvements » et à la codification des actions/sous-actions sur 2 caractères

↪ Crédit sous-compte du compte 467

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense,

c'est-à-dire une spécification comptable sur 8 caractères, correspondant aux programmes codés 0200 ou 0201, à la codification des actions/sous-actions sur deux caractères, et au code alphanumérique renvoyant aux comptes par nature de classe 6 ou 7x9 ;

s'y ajoute une spécification non comptable sur 3 caractères égale à 907 (9 s'agissant d'une dépense sans ordonnancement et 07 s'agissant du M.I.N.E.F.I.).

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

2.2.2. L'imputation de la décision d'apurement ou de l'obligation fiscale

↩ Débit sous-compte du compte 467

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense ;

c'est-à-dire une spécification comptable sur 8 caractères, correspondant aux programmes codés 0200 ou 0201, à la codification des actions/sous-actions sur deux caractères et au code alphanumérique renvoyant aux comptes par nature de classe 6 ou 7x9 ;


s'y ajoute une spécification non comptable sur 3 caractères égale à 907 (9 s'agissant d'une dépense sans ordonnancement et 07 s'agissant du M.I.N.E.F.I.)

↪ Crédit d'un compte de règlement (en cas de remboursement).


La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

2.2.3. Exemples**Exemple n° 1 : Dégrèvements d'impôt sur le revenu.**

- Écriture de constatation de la décision d'apurement :

 Débit du compte **779.121** « Dégrèvements d'impôts et décharges de droit - Transferts aux ménages »

spécification comptable 020020


 Crédit du compte **467.841** « Dégrèvements, remises et annulations, remboursements et restitutions sur contributions directes »

spécification comptable 0200202U, spécification non comptable 907.

- Écriture d'imputation de la décision d'apurement sur la créance d'impôt sur le revenu :

 Débit du compte **467.841** « Dégrèvements, remises et annulations, remboursements et restitutions sur contributions directes »


spécification comptable 0200202U, spécification non comptable 907

 Crédit du compte **414.211** « Impôts d'État - Impôts sur le revenu - CSG-RDS - Créances de l'année courante »


spécification comptable correspondant au codique du poste.

Exemple n° 2 : Remboursements de crédits d'impôts sur les sociétés.

- Écriture de constatation de l'obligation fiscale :


 Débit du compte **779.1152** « Obligations fiscales restituées - Transferts aux entreprises »

spécification comptable 020030

 Crédit du compte **467.31** « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Obligations fiscales à restituer »

spécification comptable 0200307T, spécification non comptable 907.

- Écriture de remboursement de l'obligation fiscale :

 Débit du compte **467.31** « Autres comptes débiteurs ou créditeurs - Obligations fiscales à restituer »

spécification comptable 0200307T, spécification non comptable 907

 Crédit d'un compte de règlement.

3

LES LIAISONS ENTRE APPLICATIONS INFORMATIQUES

Plusieurs circuits conduisent à l'enregistrement en CGL des dépenses en atténuation de recettes.

❑ 3.1. ENREGISTREMENT PRÉALABLE EN CGL AVANT NDL

3.1.1. Cas des opérations saisies dans les applicatifs de comptabilité auxiliaire RAR (contentieux impôts Trésor) ou AMD, puis ressaisies dans l'applicatif de comptabilité simplifiée DDR3 tenue en poste comptable non centralisateur.

☞ *Au cas d'espèce, l'intégration des sous-rubriques dédiées de la rubrique 303 « dépenses diverses du Trésor » permet l'enregistrement comptable des deux écritures suivantes :*

↩ Débit d'un compte de classe 6

ou

↩ Débit du compte 7x9

spécification comptable dédiée

↪ Crédit du compte 467.84x

spécification comptable dédiée, spécification non comptable 907

et

↩ Débit du compte 467.84x

spécification comptable déduite, spécification non comptable 907

↪ Crédit du compte 390.30 « Compte courant entre comptes du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptes du Trésor non centralisateurs »

3.1.2. Cas des opérations enregistrées dans REC (recouvrement amiable impôt Trésor)

Lesdites opérations REC font l'objet d'une conversion automatique en format L.O.L.F. via le module de transposition positionné en amont de la CGL.

3.1.3. Cas des opérations enregistrées dans MEDOC (application comptable et de gestion D.G.I.)

Lesdites opérations MEDOC font l'objet d'une intégration directe en CGL en format L.O.L.F.

3.1.4. Cas des opérations de dépenses en atténuation de recettes saisies directement et manuellement en CGL

Au cas d'espèce, une seule écriture est comptabilisée, en CGL, par la trésorerie générale (débit 4 auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense par crédit du compte de classe 5).

La deuxième écriture fait l'objet d'une intégration automatique par NDC (débit 6 ou 7 selon le cas auquel est associée la spécification « destination », par crédit 4 auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense).

 Il convient de se reporter au Tome 1 « Principes généraux », Titre 4 « Le palier 2006 », du présent Livre.

□ 3.2. ENREGISTREMENT PRÉALABLE DANS NDL AVANT CGL

Aucune particularité n'est à mentionner.

 Il convient de se reporter au Tome 1 « Principes généraux », Titre 4 « Le palier 2006 », du présent Livre.

Tome 4

LES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

***L**es subventions pour charges de service public sont des charges de fonctionnement indirectes spécifiques à l'État, expressément visées par l'article 5 de la Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux Lois de finances.*

SOMMAIRE

TITRE 1	
PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	510
 CHAPITRE 1	
DÉFINITIONS.....	511
1. Notion de subventions pour charges de service public.....	512
2. Notions d'opérateurs.....	512
 CHAPITRE 2	
ÉVOLUTIONS RÉGLEMENTAIRES	513
1. Situation avant la mise en œuvre de la Loi organique relative aux lois de finances.....	514
1.1. Versements aux établissements publics nationaux à caractère administratif (E.P.A.)	514
1.1.1. Subventions versées en matière de fonctionnement.....	514
1.1.2. Subventions versées en matière d'investissement.....	514
1.2. Versements aux établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial (E.P.I.C.).....	514
1.3. Versements aux autres opérateurs (groupements d'intérêt public, fondations, associations...).....	515
2. Incidences de la Loi organique relative aux lois de finances	515
 CHAPITRE 3	
ÉVOLUTION DU RÔLE DES ACTEURS	516
1. Acteurs concernés	517
2. Nouveau rôle des comptables assignataires	517

SOMMAIRE (suite et fin)

TITRE 2	
SCHÉMAS USUELS DE COMPTABILISATION	518
 CHAPITRE 1	
PRÉSENTATION ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES UTILISÉS	519
1. Préambule	520
2. Tableau récapitulatif.....	520
 CHAPITRE 2	
COMPTABILISATION EN COURS D'EXERCICE	522
1. Critère de rattachement des charges à l'exercice	523
2. Montant de la subvention pour charges de service public.....	523
3. Écritures comptables en cours d'exercice	523
3.1. À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF)	523
3.2. Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement	524
 CHAPITRE 3	
ÉCRITURES D'INVENTAIRE	525
1. Charges à payer	526
2. Provisions pour charges de fonctionnement.....	527
2.1. Conditions de constitution.....	527
2.2. Commentaires	527
2.3. Écritures.....	527
 CHAPITRE 4	
RELATIONS ENTRE LES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC ET LES PARTICIPATIONS DE L'ÉTAT	529

TITRE 1

Principes généraux

CHAPITRE 1

Définitions

1 NOTION DE SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

La norme n° 2 relative aux charges extraite du recueil des normes comptables de l'État identifie comme spécificité de l'État les charges représentées par les subventions pour charges de service public.

Ces dernières sont des charges de fonctionnement indirect, et correspondent aux versements effectués par l'État au profit de tiers identifiés appelés « opérateurs » afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'État, mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle.

Ces versements ont donc pour contrepartie la réalisation de missions confiées par l'État.

2 NOTIONS D'OPÉRATEURS

La norme n° 7 portant sur les immobilisations financières définit la notion d'opérateur des politiques de l'État.

Les opérateurs des politiques de l'État agissent dans la sphère non-marchande et certains gèrent des programmes d'intervention. Ces entités, contrôlées¹ par l'État, remplissent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'État.

Les critères d'appartenance à la catégorie des opérateurs des politiques de l'État sont les suivants :

- exercer une activité non marchande financée majoritairement par l'État... ;
- ... et étroitement encadrée par l'État ;
- avoir des mission(s) et objectif(s) définis par l'État.

Ces trois critères sont cumulatifs.

Les opérateurs n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.

Ils sont un des vecteurs de la mise en œuvre des politiques publiques, (politiques sociales, de l'emploi, de la culture, de la recherche et de l'éducation nationale, de l'agriculture ou encore de l'environnement), et à ce titre, participent à la réalisation des objectifs assignés aux pouvoirs publics.

Une première liste² d'opérateurs est annexée à la circulaire budgétaire DRB/DB n° MMB-05-244 du 8 février 2005 relative au périmètre des opérateurs de l'État, qui recouvrent des entités de statuts juridiques variés : établissements publics, associations, groupements d'intérêt public principalement.

¹ Notion de contrôle au sens de la norme n° 7.

² Une procédure d'actualisation, couplée avec la procédure de préparation des projets de Lois de finances, est évoquée dans la circulaire budgétaire DRB/DB n° MMB-04-3896 du 5 octobre 2004 relative au périmètre des opérateurs de l'État.

CHAPITRE 2

Évolutions réglementaires

1

**SITUATION AVANT LA MISE EN ŒUVRE DE LA LOI ORGANIQUE
RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES**

Selon le statut de l'entité considérée, les subventions versées aux opérateurs de l'État s'imputent diversement dans la nomenclature comptable issue de l'ordonnance de 1959.

**❑ 1.1. VERSEMENTS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À
CARACTÈRE ADMINISTRATIF (E.P.A.)****1.1.1. Subventions versées en matière de fonctionnement**

Ces versements sont en théorie retracés au titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services » (chapitres 36), sous la forme d'une dotation globale de fonctionnement.

Ce principe souffre cependant de multiples exceptions, en particulier quand l'objet de la subvention versée ne relève pas principalement du fonctionnement de l'établissement public, mais d'autres finalités (interventions par exemple).

1.1.2. Subventions versées en matière d'investissement

Les subventions d'investissement versées aux établissements publics administratifs sont imputées aux titres V « Dépenses en capital - investissements exécutés par l'État » ou VI « Dépenses en capital - subventions d'investissements accordées par l'État ».

Au demeurant, ces subventions s'apparentent souvent à des subventions d'équilibre, notamment lorsque l'établissement dispose d'importantes ressources extra-budgétaires grâce à des ressources propres ou à des recettes fiscales affectées.

**❑ 1.2. VERSEMENTS AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX À
CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL (E.P.I.C.)**

Les subventions versées s'imputent au titre IV « Dépenses ordinaires - interventions de l'État », notamment en matière économique, sociale et culturelle, au titre VI « Dépenses en capital - subventions d'investissements accordées par l'État », et parfois même au titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services ».

❑ 1.3. VERSEMENTS AUX AUTRES OPÉRATEURS (GROUPEMENTS D'INTÉRÊT PUBLIC, FONDATIONS, ASSOCIATIONS...)

Les subventions versées sont imputées au titre IV s'agissant de fonctionnement, et au titre VI s'agissant d'investissement.

Exemple : c'est le cas de la subvention versée à l'Association de formation professionnelle des adultes (A.F.P.A.) imputée sur le titre IV de l'actuelle section budgétaire « Emploi - formation professionnelle », ou des subventions versées aux Instituts Pasteur imputées sur plusieurs sections budgétaires, et principalement sur la section « Recherche ».

La encore, ce principe souffre de nombreuses exceptions : ainsi des subventions versées à certains G.I.P. peuvent être imputées sur le titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services ».

2

INCIDENCES DE LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES

Le nouveau cadre budgétaire issu de l'article 5 de la L.O.L.F. reconnaît la catégorie « Subventions pour charges de service public » comme faisant partie du titre III « dépenses de fonctionnement ».

La référence à la notion de subvention d'investissement n'est plus distinctement reprise dans cette nomenclature par nature, tandis que les dépenses d'intervention sont limitées aux dépenses de transferts, (aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales, aux autres collectivités), et aux appels en garantie.

Si une tentative de correspondance entre la nomenclature « Ordonnance de 1959 » et la nomenclature « L.O.L.F. » par nature devait être recherchée, se retrouveraient dans les subventions pour charges de service public :

- la plupart des subventions retracées aux chapitres 36 de l'ancien titre III « Dépenses ordinaires - dépenses de personnel et de matériel applicables au fonctionnement des services » ;
- certaines subventions versées à partir de l'ex-titre IV « Dépenses ordinaires - interventions de l'État » ;
- ainsi que la plupart des subventions versées aux opérateurs sur l'ex-titre VI « Dépenses en capital - subventions d'investissement accordées par l'État ».

CHAPITRE 3

Évolution du rôle des acteurs

1 ACTEURS CONCERNÉS

Au 1^{er} janvier 2006, les opérateurs recevront des crédits publics alloués dans le cadre des subventions pour charges de service public, destinés à mettre en œuvre un ensemble cohérent d'actions.

En conséquence, l'ensemble des ministères et des comptables assignataires sont susceptibles d'enregistrer des dépenses versées aux opérateurs de l'État sous la forme de subventions pour charges de service public.

2 NOUVEAU RÔLE DES COMPTABLES ASSIGNATAIRES

La nécessité de dépasser le strict cadre des « établissements publics » est apparue dans la mise en œuvre de la Loi organique, pour l'élargir à un ensemble plus vaste et quelle que soit la forme juridique de l'entité : les opérateurs des politiques de l'État.

Dans ce contexte, les comptables assignataires de dépenses relatives aux subventions pour charges de service public doivent préalablement s'interroger sur la présence de l'entité bénéficiaire dans le périmètre des opérateurs des politiques de l'État.

Ainsi, pour contrôler et valider l'imputation de la dépense en subvention pour charges de service public, ils s'assureront que l'entité relève de la liste des opérateurs des politiques de l'État.

Plusieurs sources d'informations sont à privilégier :

- la liste annuelle relative au périmètre des opérateurs des politiques de l'État¹, élaborée conjointement par la direction du Budget et la direction générale de la Comptabilité publique ;
- la liste des participations de l'État, et en particulier celles afférentes aux entités contrôlées opérateurs, conformément à la déclinaison retenue dans la norme n° 7 « Les immobilisations financières » du recueil des normes comptables de l'État.

Dans le plan de comptes de l'État, ces entités sont inscrites aux subdivisions du compte 261.1 « Participations et créances rattachées à des participations - Participations - Opérateurs des politiques de l'État ».

- les bureaux réglementaires 7D « Opérateurs de l'État » et 6B « Comptabilité de l'État » de la direction générale de la Comptabilité publique, service de la fonction comptable de l'État.

¹ Liste annexée à la circulaire budgétaire n° MMB-05-244 du 8 février 2005.

TITRE 2

Schémas usuels de comptabilisation

CHAPITRE 1

Présentation et fonctionnement des comptes utilisés

1 PRÉAMBULE

Comme évoqué précédemment, il existe une forte corrélation¹ entre la notion « d'opérateurs de l'État » et la notion de « subvention pour charges de service public ».

Aussi le plan de comptes adopté pour décrire les opérations relatives aux subventions pour charges de service public est-il fortement inspiré de l'approche retenue pour la présentation des participations de l'État, et en particulier sa déclinaison sous l'angle juridique.

2 TABLEAU RÉCAPITULATIF

Le tableau ci-après a vocation à préciser et à décrire - à un niveau très agrégé - les modalités de fonctionnement des comptes. Les schémas usuels de comptabilisation sont développés au chapitre suivant.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
152.1	Provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est crédité en contrepartie du compte 681.521 lors de la constitution d'une provision pour charges de fonctionnement. Ce compte est débité en contrepartie du compte 781.521 lors de la reprise totale ou partielle de la provision initialement constatée.
451.X	Opérateurs bénéficiaires de subventions pour charges de service public	Ce compte enregistre la dette de l'État envers les opérateurs, relative aux subventions pour charges de service public. Il est subdivisé par grandes catégories d'opérateurs : établissements publics nationaux, associations, G.I.P., autres opérateurs. Il est crédité du montant de la dette de l'État envers ses opérateurs, par le débit du compte de charges 63 « Subventions pour charges de service public » ; Il est débité à l'apurement de la dette, par le crédit d'un compte de règlement.
458.1	Charges à payer	Ce compte enregistre les charges à payer constatées à la clôture de l'exercice.

¹ Quand l'État établira des comptes consolidés, seront d'abord consolidés les comptes des opérateurs, puis ensuite ceux des autres entités contrôlées.

Dans son avis n° 2004-07 du 6 avril 2004 relatif aux normes comptables de l'État, le Conseil national de la comptabilité a émis le vœu que le Comité des normes comptables de l'État engage sans délai les travaux conceptuels et de définition conduisant à la proposition d'une norme relative aux comptes consolidés ou combinés de l'État.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
63	Subventions pour charges de service public	Ce compte enregistre les versements opérés au profit des opérateurs de l'État, entités réalisant une mission de service public dans des conditions étroitement définies par l'État. Il est décliné par nature de subvention et par catégorie de bénéficiaire.
631	Subventions de fonctionnement	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
632	Subventions d'investissement	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
638	Subventions non ventilées	Ce compte est subdivisé en : établissements publics nationaux, groupements d'intérêt public, associations et autres opérateurs.
681.521	Dotations aux provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est débité du montant de la dotation aux provisions par le crédit du compte de provisions concerné, à savoir le compte 152.1.
781.521	Reprises sur provisions pour charges de fonctionnement	Ce compte est crédité du montant des reprises sur dotations aux provisions par le débit du compte de provisions concerné, à savoir le compte 152.1.

CHAPITRE 2

Comptabilisation en cours d'exercice

1 CRITÈRE DE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE

Pour les subventions pour charges de service public, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (signature de la décision individuelle d'attribution ou de l'arrêté attributif).

Au 1^{er} janvier 2006, et dans le cadre du palier, il est recherché, en cours d'exercice, une comptabilisation des charges au plus près de la norme.

Ainsi, les faits générateurs retenus sont « l'émission du mandat » dans NDL, et « la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire » dans ACCORD-LOLF.

C'est en fin d'exercice, au travers des opérations d'inventaire, (détermination des charges à payer et des charges constatées d'avance), qu'est mis en application le principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.

2 MONTANT DE LA SUBVENTION POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

La subvention pour charges de service public est comptabilisée pour le montant porté sur l'acte attributif, document qui fait naître l'obligation de l'État à l'égard de l'opérateur. Ce document est joint en tant que pièce justificative à l'appui des mandats et dossiers de liquidation émis.

Les montants inscrits et votés en Lois de finances correspondent au montant plafond qui peut être attribué à chacun des opérateurs de l'État. En conséquence, ces derniers ne peuvent correspondre en aucun cas à une obligation de versement à l'égard des opérateurs, ni représenter en conséquence le fait générateur.

3 ÉCRITURES COMPTABLES EN COURS D'EXERCICE

□ 3.1. À L'ÉMISSION DU MANDAT (NDL) OU À LA VALIDATION DU DOSSIER DE LIQUIDATION PAR LE SERVICE GESTIONNAIRE (ACCORD-LOLF)

☞ *Constatation de la charge et de la dette corrélatrice de l'État :*



Débit des
sous-comptes du
compte **63**

« Subventions pour charges de service public »

auxquels est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit des sous-comptes
du compte **451**

« Opérateurs bénéficiaires de subventions pour
charges de service public »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant porté sur l'acte attributif émis.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

❑ **3.2. APRÈS VALIDATION DU MANDAT (DOSSIER DE LIQUIDATION) PAR LE COMPTABLE ASSIGNATAIRE, ENTRAÎNANT LA MISE EN PAIEMENT**

☞ *Apurement de la dette de l'État :*



Débit sous-comptes
du compte **451**

« *Opérateurs bénéficiaires de subventions pour
charges de service public* »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la
dépense



Crédit d'un compte financier

ou



Crédit d'un compte de transfert

ou



Crédit d'un compte de correspondant du Trésor

pour le montant versé.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon
simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits en comptabilité auxiliaire
de la dépense) intervient au moment de la mise en paiement du mandat (ou dossier de
liquidation) par le comptable.

CHAPITRE 3

Écritures d'inventaire

Les opérations d'inventaire permettent l'application du principe de rattachement des charges à l'exercice fixé par la Loi organique.



1 CHARGES À PAYER

Les décisions attributives signées qui n'auraient pas été comptabilisées au 31 décembre de l'année considérée, principalement pour des raisons d'organisation administrative¹, sont à rattacher à l'exercice.

Il est vraisemblable que ce cas de figure ne devrait se rencontrer que ponctuellement.

Les écritures suivantes sont à comptabiliser.

☞ *À la clôture de l'exercice, en date comptable du 31 décembre N.*

	Débit du compte 63X	« Subventions pour charges de service public »
	Crédit du compte 458.1	« Subventions pour charges de service public - Charges à payer »



pour le montant attendu de subvention pour charges de service public.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

☞ *En début d'exercice suivant, en date courante.*

En fin d'exercice N, le compte de charges à payer 458.1 précité présente un solde créditeur.

Après reprise du solde en balance d'entrée N+1, le compte de charges à payer est soldé par contre-passation des écritures.

	Débit du compte 458.1	« Subventions pour charges de service public - Charges à payer »
	Crédit du compte 63X	« Subventions pour charges de service public »

pour le montant initialement constaté.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

¹ Par exemple : circuits, délais de transmission...

2

PROVISIONS POUR CHARGES DE FONCTIONNEMENT

□ 2.1. CONDITIONS DE CONSTITUTION

La norme n° 2 du recueil des normes comptables de l'État a explicité les conditions de constitution des provisions pour charges au cas spécifique des subventions pour charges de service public.

Une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement est comptabilisée pour les subventions :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice.

□ 2.2. COMMENTAIRES

Les montants fixés en Lois de finances ne peuvent correspondre à une obligation de versement à l'égard des opérateurs, ni représenter le fait générateur. À tout le moins, les montants inscrits représentent une condition nécessaire mais pas suffisante pour constater une provision pour charges.

Aussi l'évaluation de l'engagement de l'État à verser des subventions pour charges de service public ne sera-t-il possible qu'à l'émission de l'acte attributif, indépendamment de l'engagement quasi-permanent résultant des liens entre l'État et les opérateurs qu'il crée pour la plupart, et dont il assure le financement pour réaliser les politiques qu'il détermine.

Dès lors, les conditions requises pour la constitution de provisions n'apparaissent pas toutes réunies : il en résulte qu'aucune provision pour subvention pour charges de service public ne devrait pouvoir être comptabilisée.

□ 2.3. ÉCRITURES

Toutefois et à toutes fins utiles, sont ci-dessous rappelés les schémas d'écritures relatifs aux provisions pour charges de fonctionnement.

☞ *Constatation d'une provision pour charges de fonctionnement :*



Débit du
compte **681.521**

« Dotations aux provisions pour charges de
fonctionnement »



Crédit du compte **152.1**

« Provisions pour charges de fonctionnement »

pour le montant estimé de la provision.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

☞ Reprise d'une provision pour charges de fonctionnement :

↙ Débit du compte **152.1** « Provisions pour charges de fonctionnement »

↘ Crédit
du compte **781.521** « Reprises sur provisions pour charges de
fonctionnement »

pour le montant de la reprise de provision.

Cette écriture est de nature non budgétaire.

CHAPITRE 4

Relations entre les subventions pour charges de service public et les participations de l'État

Comme rappelé dans les principes généraux, une interaction certaine existe entre la notion « d'opérateurs de l'État » et la notion de « subvention pour charges de service public ». Or, les opérateurs de l'État constituent une catégorie du périmètre des participations de l'État, et représentent des entités contrôlées par ce dernier.

Dans ce cadre, et conformément à la norme n° 7 « Les immobilisations financières », les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées sont évaluées par équivalence.

La valeur d'équivalence de la participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires de l'entité concernée. Plus précisément, s'agissant des opérateurs des politiques de l'État, les capitaux propres incluent les éventuelles subventions d'investissement reçues. En effet, compte tenu de la proximité financière et économique entre l'État et les opérateurs, la situation nette de l'État ne doit pas se trouver affectée par les subventions pour charges de service public accordées aux opérateurs : les subventions d'investissement non rapportées au résultat de l'opérateur doivent donc être incluses dans les capitaux propres retenus comme valeur d'équivalence.

Quelle que soit la « ventilation » de la subvention pour charges de service public (fonctionnement ou investissement), le montant alloué sera « récupéré » à l'actif du bilan de l'État en immobilisations financières lors de la mise en œuvre de la méthode d'évaluation retenue pour les participations de l'État.

 Il convient de se reporter au Livre 5 « Les immobilisations et les stocks », Tome 3 « Immobilisations financières - Participations et créances rattachées ».

Tome 5

CHARGES D'INTERVENTION

***L**es dépenses et charges d'intervention sont des dépenses et charges spécifiques prévues par l'article 5 de la Loi organique.*

Elles s'inscrivent respectivement sur le plan budgétaire au titre 6 « Dépenses d'intervention », et comptablement aux subdivisions concernées du compte 65 « Charges d'intervention » du plan comptable de l'État.

Elles correspondent aux versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État, et comprennent :

- les transferts (titre 1) ;*
- et les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État (titre 2).*

SOMMAIRE

TITRE 1	
LES TRANSFERTS	537
CHAPITRE 1	
GÉNÉRALITÉS	538
1. Définition	539
2. Bénéficiaires des transferts	540
2.1. Distinction entre bénéficiaire final et bénéficiaire intermédiaire	540
2.2. Catégories de bénéficiaire final	540
3. Nature des transferts	541
3.1. Transferts aux ménages	541
3.2. Transferts aux entreprises	541
3.3. Transferts aux collectivités territoriales	541
3.4. Transferts aux autres collectivités (dont Union européenne)	541
4. Les modalités de versement des transferts	542
4.1. Procédure d'instruction	542
4.2. Procédure de dotation	542
CHAPITRE 2	
TRAITEMENT COMPTABLE	543
1. Présentation des comptes et mode de fonctionnement	544
2. Écritures comptables	545
2.1. Comptabilisation en cours d'exercice	545
2.1.1. Principe de comptabilisation	545
2.1.2. Distinction entre transferts directs et transferts indirects	545

SOMMAIRE (suite)

2.1.2.1.	Exemples de transferts indirects.....	546
2.1.2.2.	Conséquences sur la déclinaison des comptes à la nomenclature	546
2.1.3.	Écritures comptables	547
2.2.	Comptabilisation à la clôture de l'exercice.....	547
2.2.1.	Principe de comptabilisation	547
2.2.2.	Écritures comptables	548
2.3.	Problématique liée à la comptabilisation des avances sur transferts	548
2.3.1.	Application du recueil des normes comptables de l'État	548
2.3.2.	Adaptation au palier 2006.....	548
2.3.3.	Écritures comptables	549
2.3.3.1.	Le versement d'une avance.....	549
2.3.3.2.	Le versement du transfert.....	550
2.3.3.3.	Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice	550
3.	Exemples chiffrés.....	552
CHAPITRE 3		
CAS PARTICULIERS		553
1.	Changements apportés à la gestion des dépenses d'intervention sans ordonnancement préalable	554
1.1.	De l'ordonnance du 2 janvier 1959 à la Loi organique relative aux lois de finances du 1 ^{er} août 2001	554

SOMMAIRE (suite)

1.1.1.	554
La situation antérieure	554
1.1.2.	554
La nouvelle procédure de globalisation des crédits	554
1.2. Dispositif en vigueur à compter du 1 ^{er} janvier 2006	554
1.2.1.	554
Modalités de liquidation des aides	554
1.2.2.	555
Tableau récapitulatif des aménagements apportés	555
2. Indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis relative aux contrats État (contrats conclus avant le 1 ^{er} janvier 2003)	556
2.1. Modalités de gestion	556
2.1.1.	556
La situation antérieure	556
2.1.2.	556
La situation à compter du 1 ^{er} janvier 2006	556
2.2. Écritures comptables	556
3. Dispositifs TRACE (trajet d'accès à l'emploi) et adultes-relais	558
3.1. La situation antérieure	558
3.2. La situation à compter du 1 ^{er} janvier 2006	558
3.2.1.	558
Liquidation des aides et le suivi des contrats	558
3.2.2.	558
Saisie du mandat dans NDL	558
3.2.3.	558
Paiement par avance et pièces justificatives	558
3.2.3.1.	558
Dispositif TRACE	558
3.2.3.2.	559
Dispositif ADULTES-RELAIS	559

SOMMAIRE (suite et fin)

3.2.4.	
Constatation et régularisation des paiements indus	559
3.2.4.1.	
Constatation.....	559
3.2.4.2.	
Régularisation.....	559
3.3. Écritures comptables	560
3.3.1.	
Le versement de l'avance.....	560
3.3.2.	
Pour le premier paiement et les paiements suivants.....	561
3.3.3.	
Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice.....	561
4. Exemples chiffrés.....	563

TITRE 1

Les transferts

CHAPITRE 1

Généralités

1

DÉFINITION

Les transferts sont des versements, sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, effectués :

- soit directement par les services de l'État,
- soit indirectement par des organismes tiers, relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'État dans leur rôle de redistributeur.

Ces versements, liés à des dispositifs sociaux ou économiques, sont effectués au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires appartenant à des catégories strictement déterminées par la Loi organique : ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités (cf. ci-après).

2

BÉNÉFICIAIRES DES TRANSFERTS**□ 2.1. DISTINCTION ENTRE BÉNÉFICIAIRE FINAL ET BÉNÉFICIAIRE INTERMÉDIAIRE**

Le bénéficiaire final est la cible de la mesure ou du dispositif d'intervention ou de la mesure sociale.

Le bénéficiaire intermédiaire n'est que le redistributeur du transfert, principalement rattaché au périmètre des opérateurs de l'État.

Il est rappelé que les versements effectués par l'État au profit des opérateurs en tant que bénéficiaires finaux, pour couvrir leurs charges de fonctionnement ou d'investissement engendrées par l'exécution des missions de politiques publiques dont il leur a confié la réalisation, sont des subventions pour charges de service public.

□ 2.2. CATÉGORIES DE BÉNÉFICIAIRE FINAL

Les transferts sont effectués au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires appartenant à des catégories strictement fixées par la Loi organique.

- les ménages (exclusivement unités de consommation, c'est-à-dire hors entrepreneurs individuels) ;
- les entreprises (unités de production de biens et de services, quelle que soit leur nature juridique et dès lors que la vente couvre 50 % des coûts de production) :
 - les entreprises individuelles agricoles ou non agricoles ;
 - les sociétés financières et non financières ;
 - les sociétés du secteur privé et du secteur public ;
 - les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial ;
 - toutes les autres entités répondant aux critères ci-dessus définis...
- les collectivités territoriales :
 - les collectivités territoriales au sens strict : régions, départements, communes et établissements rattachés ;
 - les établissements publics à compétence territoriale : établissements publics locaux de santé, sociaux et médico-sociaux, de construction et d'enseignement ;
 - les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires à ceux des collectivités territoriales (agences de transport public de personnes par exemple...).
- les autres collectivités :
 - les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de Sécurité sociale (C.N.A.F., C.N.A.M., C.N.A.V., A.C.O.S.S ...) ;
 - les entités de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages telles que les associations, les fondations, les congrégations religieuses, partis politiques, organismes consulaires...
 - les entités de droit international telles que les institutions européennes (Fonds européen de développement...) et les institutions étrangères ou internationales (instances onusiennes...).

3 NATURE DES TRANSFERTS

Les transferts s'effectuent principalement en espèces mais aussi en nature (remise de livres ou de biens divers à un État étranger, fourniture d'appareillage à des handicapés...).

Un certain nombre d'exemples de transferts en espèces sont exposés ci-après.

❑ 3.1. TRANSFERTS AUX MÉNAGES

- aides à l'emploi ;
- allocations adultes handicapés ;
- bourses (étudiants français, étudiants étrangers)...

❑ 3.2. TRANSFERTS AUX ENTREPRISES

- aide agricole ;
- aide à l'innovation ;
- aide individuelle...

❑ 3.3. TRANSFERTS AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

- dotations de fonctionnement : dotation globale de fonctionnement (D.G.F.), dotation spéciale pour le logement des instituteurs, subventions diverses...
- dotations d'équipement : fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (F.C.T.V.A.), dotation globale d'équipement (D.G.E.), subventions d'équipement ou d'investissement diverses...
- dotations liées aux transferts de compétence suite aux lois de décentralisation : dotation générale de décentralisation, dotation régionale d'équipement scolaire...
- compensation des allègements de fiscalité locale décidés par l'État : dotation de compensation de la taxe professionnelle...
- décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux (l'État en supportant le risque de non-paiement) : admissions en non-valeur, décisions gratuites, autres dégrèvements.

❑ 3.4. TRANSFERTS AUX AUTRES COLLECTIVITÉS (DONT UNION EUROPÉENNE)

- contribution financière provenant de la T.V.A. ;
- contribution financière basée sur le P.N.B. ;
- contributions diverses du Fonds de garantie des actions extérieures ;
- participation au Fonds européen de développement...

Remarque : les transferts de l'État n'incluent pas les reversements de recettes que l'État collecte pour le compte de tiers et pour lesquels il ne supporte pas de risques (par exemple, les amendes forfaitaires de la circulation reversées aux collectivités locales, ou les ressources douanières revenant aux communautés européennes).

4

LES MODALITÉS DE VERSEMENT DES TRANSFERTS

Les transferts peuvent être versés selon deux procédures : la procédure d'instruction et la procédure de dotation.

❑ 4.1. PROCÉDURE D'INSTRUCTION

Les transferts sont versés directement par les services administratifs de l'État à des bénéficiaires publics ou privés, pour financer une action ou un projet déterminés, sur la base d'une demande dont les éléments constitutifs sont définis par les textes qui les instituent. Ils sont alloués après instruction des dossiers par l'autorité administrative compétente.

Deux catégories de transferts sur instruction peuvent être identifiées :

- les aides sur critères d'éligibilité (conditions d'âge, plafond de ressources, secteur d'activité...). L'attribution revêt un caractère quasi automatique dès lors que le dossier déposé, vérifié par le service compétent, satisfait aux critères de recevabilité des pièces ouvrant droit au bénéfice de l'aide.

Ces aides sont constituées par des primes, des allocations, des bourses et divers remboursements.

La décision attributive signée par l'autorité administrative compétente engage l'État à l'égard du bénéficiaire.

- les aides sur avis : leur mode d'attribution est fonction de la décision rendue par une commission ad hoc après instruction du dossier par le service administratif compétent.

La décision revêt soit un caractère conditionnel (à la production de pièces justificatives déterminées), soit un caractère purement discrétionnaire.

❑ 4.2. PROCÉDURE DE DOTATION

Les versements sont effectués à des tiers identifiés, en application de dispositions législatives ou réglementaires, et n'intègrent pas une procédure d'instruction proprement dite.

Leur montant est déterminé au terme des arbitrages budgétaires aboutissant à l'inscription des montants financés en Loi de finances.

Ces versements correspondent aux dotations attribuées en application d'un règlement supranational (transferts directs aux autres collectivités), ainsi qu'aux dotations accordées pour des programmes ou actions encadrés par un dispositif réglementaire national ou international.

CHAPITRE 2

Traitement comptable

1

PRÉSENTATION DES COMPTES ET MODE DE FONCTIONNEMENT

N°des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
152.5	Provision pour transferts	<ul style="list-style-type: none"> - Crédité du montant des provisions pour transferts constituées au titre des aides à verser (dès lors que la réglementation et les barèmes en fixent nettement les conditions d'attribution) et des subventions à verser dans le cadre de conventions (dès lors que les pièces justificatives ont été produites et acceptées) par le débit des subdivisions concernées du compte 685 1. - Débité du montant des reprises de provisions pour transferts par le crédit des subdivisions concernées du compte 785.1.
452	Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention	<p>Les sous-comptes du compte 452 enregistrent la dette de l'État à l'encontre des bénéficiaires de transferts directs, et celle envers les organismes destinataires des transferts de premier niveau avant leur redistribution au bénéficiaire final.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Crédité du montant de la dette de l'État envers le bénéficiaire final du transfert par le débit du compte de charge correspondant (sous-comptes du compte 65). - Débité à l'apurement de la dette, pour le montant des dépenses d'intervention effectivement versées, par le crédit d'un compte de règlement. <p>Nomenclature déclinée en fonction du bénéficiaire final :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 452.1 « Ménages » - 452.2 « Entreprises » - 452.3 « Collectivités territoriales » - 452.4 « Autres collectivités ».
452.9	Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention	<p>Enregistre en fin d'exercice uniquement le montant des avances octroyées aux bénéficiaires de transferts et non régularisées.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Débité en date comptable du 31 décembre N du montant des avances octroyées et non régularisées par le crédit du compte de charge (sous-comptes du compte 65) correspondant. - Crédité en début d'exercice N+1 à l'occasion de la contre-passation de l'écriture d'inventaire précédente.

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
65	Charges d'intervention	<p>Les sous-comptes du compte 65 enregistrent les versements effectués par l'État au profit de diverses entités sans contrepartie directe pour lui, en vue de financer des opérations qui ne relèvent ni de l'achat de biens et services ni de subventions pour charges de service public.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Débité des dépenses d'intervention versées par le crédit des sous-comptes du compte 452 « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention ». <p>Nomenclature déclinée en fonction du bénéficiaire final :</p> <ul style="list-style-type: none"> - 651 « Transferts aux ménages » - 652 « Transferts aux entreprises » - 653 « Transferts aux collectivités territoriales » - 654 « Transferts aux autres collectivités »
685.1	Dotations aux provisions pour transferts	Débité du montant des provisions pour transferts par le crédit du compte 152.5.
785.1	Reprise sur provisions pour transferts	Crédité des reprises de provisions pour transferts par le débit du compte 152.5.

2 ÉCRITURES COMPTABLES

□ 2.1. COMPTABILISATION EN COURS D'EXERCICE

2.1.1. Principe de comptabilisation

La norme n° 2 du recueil des normes comptables de l'État relative aux charges précise que le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.

En matière de transfert, le service fait est réalisé lors de la signature de l'arrêté, de l'acte ou de la décision attributive.

Le montant de la charge correspond au montant porté sur l'acte attributif.

2.1.2. Distinction entre transferts directs et transferts indirects

Les modalités de comptabilisation des transferts sont fonction des procédures attachées à leur mode de versement au bénéficiaire final. Les versements peuvent être :

- directs ;
- ou indirects, par l'intermédiaire des opérateurs de l'État ou d'autres organismes qui ne sont pas considérés comme des opérateurs.

2.1.2.1. Exemples de transferts indirects

Transferts indirects aux ménages		
Mesures sociales	Bénéficiaires intermédiaires	Bénéficiaire final
Prime à l'emploi	A.N.P.E.	Ménages
Prêts à taux zéro	Organismes financiers	Ménages
Allocation adultes handicapés	Organismes sociaux	Ménages
Achats de prothèse	Organismes sociaux	Ménages
Remboursement des consultations aux praticiens (C.M.U.)	Organismes sociaux	Ménages
Aide à l'emploi	C.N.A.S.E.A.	Ménages

Transferts indirects aux entreprises		
Mesures sociales	Bénéficiaires intermédiaires	Bénéficiaire final
Aides à l'embauche	A.N.P.E.	Entreprises
Bonifications d'intérêts	Organismes financiers	Entreprises privées agricoles
Garanties de prêts	Organismes financiers	Entreprises
Compensations d'exonérations sociales et fiscales	Organismes sociaux	Entreprises
Aides à l'innovation	A.N.V.A.R.	Entreprises

Transferts indirects aux autres collectivités		
Mesures sociales	Bénéficiaires intermédiaires	Bénéficiaire final
Achats de blé et d'équipements divers	Organisations internationales	Pays étrangers

2.1.2.2. Conséquences sur la déclinaison des comptes à la nomenclature

La distinction entre les notions de « transferts directs » et « transferts indirects » est portée par les subdivisions du compte 65 « *Charges d'intervention* ».

Charges d'intervention			
Transferts directs		Transferts indirects	
651.1	Transferts directs aux ménages	651.2	Transferts indirects aux ménages
652.1	Transferts directs aux entreprises	652.2	Transferts indirects aux entreprises
653.1	Transferts directs aux collectivités territoriales	653.2	Transferts indirects aux collectivités territoriales
654.1	Transferts directs aux autres collectivités	654.2	Transferts indirects aux autres collectivités

2.1.3. Écritures comptables

☞ À l'émission du mandat (ou la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire) :

- Constatation du transfert à verser et de la dette corrélative de l'État



Débit
du compte **65X**

« Charges d'intervention »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **452.X**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant du transfert à verser.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ Après validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :

- Règlement au bénéficiaire et apurement de la dette de l'État



Débit du compte **452.X** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant du transfert.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense) s'effectue pour le montant du transfert et intervient au moment de la mise en paiement par le comptable.

❑ 2.2. COMPTABILISATION À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

2.2.1. Principe de comptabilisation

À la clôture de l'exercice, les transferts pour lesquels la décision attributive n'a pas encore été prise doivent faire l'objet d'une provision pour charges.

Exemple : pour les transferts versés sur instruction de dossier, qu'il s'agisse des « aides sur critères » (versement des bourses d'étudiants), ou des « aides sur avis » conditionnées par une convention ou un contrat et pour lesquelles les pièces justificatives ont été produites, une dotation aux provisions pour transferts est comptabilisée si l'acte attributif n'a pas encore été établi à la clôture de l'exercice.

Les écritures d'inventaire n'ont aucun impact en comptabilité budgétaire.

2.2.2. Écritures comptables

☞ *Constatation de la provision pour charges de transferts :*

- ✚ Débit du compte **685.11** « Dotations aux provisions pour transferts aux ménages »
- ✚ Débit du compte **685.12** « Dotations aux provisions pour transferts aux entreprises »
- ✚ Débit du compte **685.13** « Dotations aux provisions pour transferts aux collectivités territoriales »
- ✚ Débit du compte **685.14** « Dotations aux provisions pour transferts aux autres collectivités »
- ✚ Crédit du compte **152.5** « Provision pour transferts ».

☞ *Reprise de la provision pour transferts :*

- ✚ Débit du compte **152.5** « Provision pour transferts »
- ✚ Crédit du compte **785.11** « Reprises sur provisions pour transferts aux ménages »
- ✚ Crédit du compte **785.12** « Reprises sur provisions pour transferts aux entreprises »
- ✚ Crédit du compte **785.13** « Reprises sur provisions pour transferts aux collectivités territoriales »
- ✚ Crédit du compte **785.14** « Reprises sur provisions pour transferts aux autres collectivités ».

□ 2.3. PROBLÉMATIQUE LIÉE À LA COMPTABILISATION DES AVANCES SUR TRANSFERTS

2.3.1. Application du recueil des normes comptables de l'État

Octroyées avant service fait, les avances sur transferts ne peuvent être constatées en comptabilité générale à un compte de charges, mais à un compte de tiers.

C'est le mandat (dossier de liquidation) de régularisation, émis après service fait, qui doit normalement permettre l'enregistrement définitif de la charge en comptabilité générale, par régularisation du compte d'avances initialement servi.

2.3.2. Adaptation au palier 2006

Les avances sur transferts font l'objet d'un mandat (dossier de liquidation), lequel est suivi d'un mandat (dossier de liquidation) de régularisation.

L'application du contrôle hiérarchisé de la dépense (C.H.D.) aux dépenses d'intervention interdit l'enregistrement du versement initial de l'avance sur un compte de tiers.

En effet, il apparaît impossible au comptable assignataire de la dépense de procéder au contrôle exhaustif de tous les mandats (dossiers de liquidation) relatifs à des dépenses d'intervention, afin de déterminer ceux qui ont été émis à titre de régularisation et déduction faite des avances initialement versées. Le correct apurement du compte de tiers ne saurait être garanti dans ces conditions.

Aussi, en palier 2006, les avances sur transferts continueront à faire l'objet d'un mandatement, et s'enregistreront au débit des subdivisions concernées du compte 65 « *Charges d'intervention* » en fonction de leur nature.

Toutefois, les avances sur transferts versées et non régularisées en fin d'exercice feront l'objet d'un retraitement par le comptable, après obtention des renseignements nécessaires auprès de l'ordonnateur.

2.3.3. Écritures comptables

2.3.3.1. Le versement d'une avance

☞ À l'émission du mandat (NDL) ou à la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire (ACCORD-LOLF) relatifs au versement de l'avance :

↙ Débit du compte **65** « *Charges d'intervention* »
subdivision concernée

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↘ Crédit du compte **452** « *Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention* »
subdivision concernée

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'avance sur transfert consentie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat (dossier de liquidation) :

↙ Débit du compte **452** « *Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention* »
subdivision concernée

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↘ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'avance sur transfert consentie.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de l'avance consentie.

2.3.3.2. Le versement du transfert

Dans le cas où des avances ont été versées au préalable, le mandatement ne porte que sur le complément : montant total du transfert, duquel est déduit le montant de l'avance.

➤ À l'émission du mandat (dossier de liquidation) :

➤ Débit du compte **65** « Charges d'intervention »
subdivision concernée

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

➤ Crédit du compte **452** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »
subdivision concernée

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant du transfert, déduction faite de l'avance initiale.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

➤ À la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire :

➤ Débit du compte **452** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »
subdivision concernée

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

➤ Crédit d'un compte
de règlement

pour le montant du transfert, déduction faite de l'avance initiale.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat (dossier de liquidation) par le comptable assignataire.



La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant du transfert, déduction faite de l'avance initiale.

2.3.3.3. Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice

À la clôture de l'exercice, l'ordonnateur est invité à produire au comptable le montant des avances octroyées n'ayant pas encore donné lieu à régularisation.

Afin de respecter le principe du rattachement des charges à l'exercice, (une avance intervient avant service fait et ne peut de ce fait s'enregistrer à un compte de charges), une écriture de régularisation est à constater en date comptable du 31 décembre N.

☞ Régularisation de la charge :

 Débit du compte 452.9 subdivision concernée	« Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention »
 Crédit du compte 65 subdivision concernée	« Charges d'intervention »



pour le montant de l'avance versée et non régularisée.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture est manuelle, et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

En début d'année N+1, l'écriture est contre-passée de la façon suivante, en date courante.

☞ Régularisation de la charge :

 Débit du compte 65 subdivision concernée	« Charges d'intervention »
 Crédit du compte 452.9 subdivision concernée	« Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention »

pour le montant de l'avance versée et non régularisée.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture est manuelle et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

3 EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n°1 : comptabilisation de transferts directs en cours d'exercice

Bourses à verser aux ménages.....350

- 1) Attribution des bourses
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État :
- Transmission du mandat (dossier de liquidation) par l'ordonnateur
- 2) Versement des bourses
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :
- Validation par le comptable du mandat (dossier de liquidation)

452.1 Ménages	Comptes finan- ciers ou de transferts	651.14 Transfert directs aux ménages bourses
350		350
	350	
350		
Soldé		

Exemple n° 2 : comptabilisation de provisions pour transferts à la clôture de l'exercice N et reprise de provisions sur N+1

- Transferts à verser sur N+1 :
 - bourses à verser. Dossiers instruits mais décisions attributives non signées au 31/12/N..... 40
- Versement des bourses courant N+1 :
 - bourses versées 40
 - Cf. schéma comptable ci-dessus exposé
- Reprises sur provisions fin N+1 :
 - pour le montant des bourses versées..... 40

- 1) Constatation de la provision pour charges au 31/12/N
- bourses à verser sur N+1
- 2) Reprise sur provisions au 31/12/N+1

152.5 Provisions pour transferts	685.11 Dotations aux provisions pour transferts aux ménages	785.11 Reprise sur provisions pour transferts aux ménages
	40	
40		
		40

CHAPITRE 3

Cas particuliers

1

CHANGEMENTS APPORTÉS À LA GESTION DES DÉPENSES D'INTERVENTION SANS ORDONNANCEMENT PRÉALABLE**❑ 1.1. DE L'ORDONNANCE DU 2 JANVIER 1959 À LA LOI ORGANIQUE RELATIVE AUX LOIS DE FINANCES DU 1^{ER} AOÛT 2001****1.1.1. La situation antérieure**

Dans le cadre de l'ordonnance du 2 janvier 1959, certaines dépenses d'intervention étaient gérées selon une procédure particulière dite de dépense sans ordonnancement préalable (D.S.O.P.) :

- les aides à l'apprentissage État,
- les dispositifs TRACE (trajet d'accès à l'emploi) et ADULTES-RELAIS.

Bien que s'agissant de dépenses sur crédits limitatifs, un certain nombre d'aménagements par rapport à la procédure de dépense après ordonnancement étaient en effet opérés :

- le Trésor public offrait en particulier une prestation de service sur la liquidation, par le biais de modules informatiques spécifiques ;
- de plus, le mandatement de ces dépenses était effectué par le comptable, directement dans NDL.

1.1.2. La nouvelle procédure de globalisation des crédits

Les dépenses d'intervention précédemment citées s'inscrivent dorénavant dans le cadre de la gestion en crédits de paiement des dépenses globalisées au niveau déconcentré, avec responsabilisation des gestionnaires locaux.

Sous réserve que les délégations de crédits de paiement interviennent suffisamment tôt dans la gestion, le choix de procéder à la mise en règlement de certaines dépenses sur crédits disponibles relève de l'ordonnateur.

Il lui appartient donc, dès réception de la première délégation de crédits globalisés, de réserver une partie de cette enveloppe pour les paiements des dispositifs d'intervention.

❑ 1.2. DISPOSITIF EN VIGUEUR À COMPTER DU 1^{ER} JANVIER 2006**1.2.1. Modalités de liquidation des aides**

En 2006, la liquidation des aides et le suivi des contrats seront toujours assurés à l'aide de modules informatiques spécifiques par les trésoreries générales de région.

Sur leur demande, les services ordonnateurs concernés, (directions régionales du Travail, de l'Emploi et de la Formation professionnelle - TRACE -, services préfectoraux - ADULTES-RELAIS -), pourront effectuer eux-mêmes la liquidation des aides.

1.2.2. Tableau récapitulatif des aménagements apportés

Le comptable assignataire de ces dépenses demeure le T.P.G. de région.

D.S.O.P. en ordonnance de 1959	Procédure aménagée dans le cadre de la L.O.L.F.
Engagements des crédits en centrale	Visa de l'organisation financière par le C.F.C.
Notification des crédits en déconcentré	<ul style="list-style-type: none"> - Délégation de crédits de paiement (D.C.P.) vers l'ordonnateur secondaire - Visa du budget opérationnel de programme programmant les dépenses d'intervention par le contrôleur financier régional - Engagement des crédits en déconcentré
Réception des contrats par le comptable	Réception des dossiers par les services chargés de la liquidation
Liquidation de la dépense par le comptable dans une application micro	Liquidation de la dépense par le comptable (ou, sur sa demande, par l'ordonnateur), par le biais des applications « TRACE » et « ADULTES-RELAIS »
Saisie du mandat dans NDL par le comptable	Établissement et saisie du mandat dans NDL par l'ordonnateur secondaire
Caractère non bloquant de l'indisponibilité des crédits	Caractère bloquant de l'indisponibilité des crédits
Règlement par le comptable	Validation du mandat et règlement par le comptable
Régularisation par l'ordonnateur	Sans objet
Production de restitutions de pilotage nationales (crédits engagés en centrale)	Production de restitutions de pilotage et de gestion par le comptable à destination de l'ordonnateur secondaire

2

INDEMNITÉ COMPENSATRICE FORFAITAIRE VERSÉE AUX EMPLOYEURS D'APPRENTIS RELATIVE AUX CONTRATS ÉTAT (CONTRATS CONCLUS AVANT LE 1^{ER} JANVIER 2003)

2.1. MODALITÉS DE GESTION

2.1.1. La situation antérieure

Depuis 1996, le Trésor public procède à la liquidation et au paiement des aides à l'apprentissage pour le compte du ministère des Affaires sociales, du Travail et de la Solidarité selon une procédure spécifique de dépense sans ordonnancement préalable - D.S.O.P. -.

Dans le cadre de la mise à niveau des applications informatiques au format L.O.L.F. palier 2006 (application NDL/ETAT), il a été décidé d'abandonner le dispositif de liquidation et de paiement en D.S.O.P., et de rétablir la procédure de droit commun du paiement après ordonnancement, dans laquelle les directions du Travail, de l'Emploi et de la Formation professionnelle (D.T.E.F.P.) devront liquider les dépenses dans NDL et le comptable payer après contrôle, en particulier, des crédits disponibles.

Cette procédure, envisagée sous l'angle informatique, ne préjuge pas de la répartition des tâches entre le comptable et l'ordonnateur, le comptable pouvant continuer à assister l'ordonnateur dans le calcul des sommes dues, notamment.

La mise en place de cette procédure concerne les derniers paiements afférents au stock des contrats à la charge de l'État.

2.1.2. La situation à compter du 1^{er} janvier 2006

Le service dépense des trésoreries générales de région ne saisit plus les données nécessaires à la liquidation et au paiement des aides à l'apprentissage à partir des formulaires de versement transmis par les centres de formation d'apprentis. Ces derniers sont dorénavant adressés à l'ordonnateur (D.T.E.F.P.) pour liquidation et mandatement.

Un système d'informations est mis en place afin de suivre les paiements en gestion 2006. L'ordonnateur et le comptable disposeront, à la date de la bascule, d'un état leur indiquant les contrats pour lesquels des paiements doivent intervenir en 2006, et décrivant la situation des règlements déjà réalisés sur chacun de ces contrats.

2.2. ÉCRITURES COMPTABLES

☞ À l'émission du mandat :

- Constatation de la charge et de la dette correspondante de l'État



Débit des sous-comptes « Transferts directs aux entreprises - Fonctionnement ou non-différenciés » du compte **652.11**

auxquels est associée la spécification « destination » de la dépense

↳ Crédit des sous-comptes « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Entreprises » du compte **452.2**

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

pour le montant de l'indemnité compensatrice à verser aux employeurs d'apprentis.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ *Après validation du mandat par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement :*

- Règlement au bénéficiaire et apurement de la dette de l'État

↳ Débit des sous-comptes « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Entreprises » du compte **452.2**

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↳ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'indemnité compensatrice versée aux employeurs d'apprentis.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire (consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense) intervient au moment de la mise en paiement du mandat par le comptable, pour le montant de l'indemnité compensatrice.

3

DISPOSITIFS TRACE (TRAJET D'ACCÈS À L'EMPLOI) ET ADULTES-RELAIS**3.1. LA SITUATION ANTÉRIEURE**

Dans le cadre de la politique de la ville et du droit à l'emploi, deux dispositifs d'aides à l'embauche ont été mis en place : TRACE et ADULTES-RELAIS, gérés selon une procédure de dépenses sans ordonnancement préalable.

Cette dernière s'avère ne pas être compatible avec la mise en œuvre de la L.O.L.F. induisant la gestion en crédits de paiement des dépenses globalisées au niveau déconcentré.

3.2. LA SITUATION À COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2006

À partir du 1^{er} janvier 2006, c'est la procédure de paiement après ordonnancement de droit commun qui s'applique aux aides TRACE et ADULTES-RELAIS.

3.2.1. Liquidation des aides et le suivi des contrats

Les aides sont liquidées, à réception des dossiers, par les comptables assignataires ou, sur leur demande, par les ordonnateurs.

Pour ce faire, les modules informatiques spécifiques TRACE et ADULTES-RELAIS, qui permettaient jusqu'à présent aux comptables d'effectuer le calcul des sommes dues et le recensement des informations pour la gestion des dossiers, peuvent être mis à disposition des services ordonnateurs qui le souhaitent.

Dans ce dernier cas de figure, les ordonnateurs s'engagent en contrepartie à transmettre à la trésorerie générale de région les données de synthèse saisies dans l'application au moment de la liquidation.

Ces données concernant la gestion du dispositif continuent à être transmises à la direction générale de la Comptabilité publique, bureau 7B, pour agrégation au niveau national : répartition des postes, sexe et âge des bénéficiaires, niveaux d'études, situation du salarié à l'embauche, contrats de travail, nature des organismes signataires de conventions...

3.2.2. Saisie du mandat dans NDL

Après liquidation du montant des aides, l'ordonnateur procède à l'émission des mandats correspondants.

À réception du mandat et après visa et intervention des contrôles réglementaires, les trésoreries générales procèdent aux paiements dans les conditions habituelles.

3.2.3. Paiement par avance et pièces justificatives**3.2.3.1. Dispositif TRACE**

Les trésoriers-payeurs généraux procèdent aux paiements sur production par les D.R.T.E.F.P. des pièces suivantes.

- pour l'avance :
 - un exemplaire de la convention signée ;
 - le RIB de l'opérateur ;
 - la liste nominative définitive des jeunes suivis, indiquant leurs nom, prénom et date de naissance.
- pour le versement intermédiaire :
 - copie d'un certificat signé et daté de l'employeur pour chaque jeune placé en emploi durable indiquant les nom, prénom et date de naissance et précisant la nature et la date de prise d'effet du contrat de travail.
- pour le versement du solde :
 - certificat de service fait établi par le préfet de région attestant de la bonne exécution de la convention par l'opérateur et indiquant le nombre de jeunes suivis jusqu'au terme du parcours.

3.2.3.2. Dispositif ADULTES-RELAIS

L'aide, prévue pour trois ans, est forfaitaire et versée trimestriellement par avance proportionnellement au temps de travail prévu à la convention.

La transmission des pièces justificatives est obligatoire avant toute mise en paiement.

- pour l'avance :
 - un exemplaire de la convention signée (ou copie certifiée conforme) ;
 - éventuellement copie du contrat de travail accompagné de la fiche statistique si la date du recrutement est concomitante à la date de signature de la convention.
- pour le premier paiement :
 - copie du contrat de travail s'il n'est pas déjà fourni ;
 - copie du ou des bulletin(s) de salaire en fonction de la date d'embauche.
- pour les paiements suivants :
 - copie des bulletins de salaire du trimestre écoulé.

3.2.4. Constatation et régularisation des paiements indus

3.2.4.1. Constatation

Les indus proviennent d'une aide versée pour laquelle les justificatifs attendus n'ont pas été transmis.

Toute suspension de paiement pour non respect des clauses de la convention doit être accompagnée d'une relance du bénéficiaire. En l'absence de réponse satisfaisante à l'issue du délai de trois mois, le trésorier-payeur général constate l'existence d'un paiement indu. Il demande alors à l'ordonnateur de procéder à la résiliation de la convention.

3.2.4.2. Régularisation

Le Préfet de région est l'ordonnateur compétent pour émettre un titre de perception correspondant au trop-perçu.

Le titre de perception est recouvré par le trésorier-payeur général de région dans les conditions habituelles.

Dans le cas où l'organisme débiteur d'un indu est également bénéficiaire d'aides dans le cadre d'autres conventions adultes-relais, le versement excédentaire au titre de la convention résiliée est déduit du montant de la plus proche échéance.

En vertu du principe de non-contraction des dépenses et des recettes, il appartient à l'ordonnateur d'émettre d'une part le mandat correspondant à la dépense totale due, à titre conventionnel, au bénéficiaire, et, d'autre part, le titre de recettes à partir duquel le comptable public opérera la retenue sur les dépenses.

❑ 3.3. ÉCRITURES COMPTABLES

3.3.1. Le versement de l'avance

☞ À l'émission du mandat (NDL) relatif au versement de l'avance :

↙ Débit
du compte **65**
subdivision concernée

« Charges d'intervention »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense

↘ Crédit
du compte **452**
subdivision concernée

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'avance consentie.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat par le comptable assignataire :

↙ Débit
du compte **452**
subdivision concernée

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense

↘ Crédit d'un compte de règlement

pour le montant de l'avance consentie.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat par le comptable assignataire.

La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant de l'avance consentie.

3.3.2. Pour le premier paiement et les paiements suivants

☞ À l'émission du mandat :



Débit
du compte **65**
subdivision concernée

« Charges d'intervention »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit
du compte **452**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant du premier paiement, déduction faite de l'avance préalablement versée, et les paiements suivants.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

☞ À la validation du mandat par le comptable assignataire :



Débit
du compte **452**
subdivision concernée

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention »

auxquels sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit d'un compte de règlement

pour le montant du premier paiement, déduction faite de l'avance préalablement versée, et les paiements suivants.

La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont mouvementées de façon simultanée.

L'impact en comptabilité budgétaire intervient lors de la validation du mandat par le comptable assignataire.



La consommation de crédits de paiement en comptabilité auxiliaire de la dépense s'effectue pour le montant du transfert, déduction faite de l'avance initiale.

3.3.3. Le retraitement comptable des avances versées et non régularisées en fin d'exercice

À la clôture de l'exercice, l'ordonnateur est invité à produire au comptable le montant des avances octroyées n'ayant pas encore donné lieu à régularisation.

Afin de respecter le principe du rattachement des charges à l'exercice, (une avance intervient avant service fait et ne peut de ce fait s'enregistrer à un compte de charges), une écriture de régularisation est à constater en date comptable du 31 décembre N.

☞ Régularisation de la charge :

 Débit du compte 452.9 subdivision concernée	« Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention »
 Crédit du compte 65 subdivision concernée	« Charges d'intervention »



pour le montant de l'avance versée et non régularisée au 31/12/N.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

Cette écriture est manuelle, et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

En début d'année N+1, l'écriture est contre-passée de la façon suivante, en date courante.

☞ Régularisation de la charge :

 Débit du compte 65 subdivision concernée	« Charges d'intervention »
 Crédit du compte 452.9 subdivision concernée	« Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention »

pour le montant de l'avance versée et non régularisée au 31/12/N.

Seule la comptabilité générale est mouvementée.

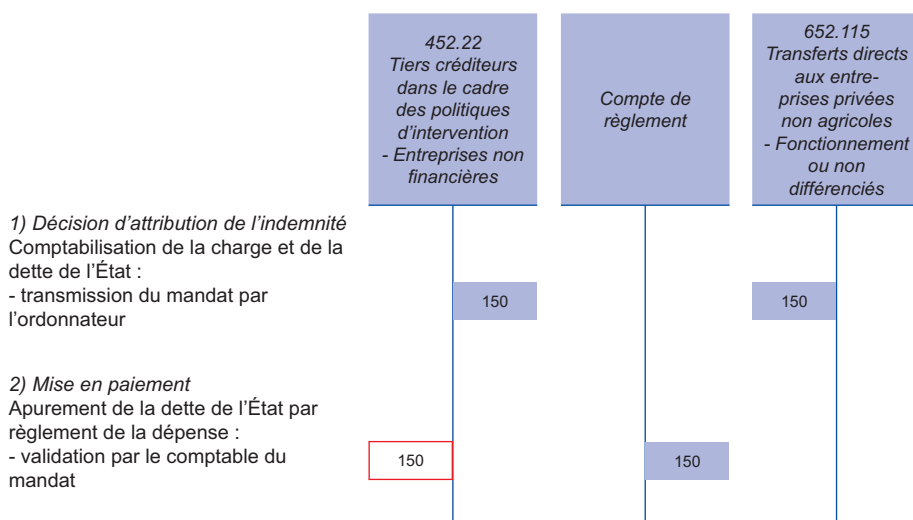
Cette écriture est manuelle, et doit être saisie, directement en CGL, par le comptable.

4

EXEMPLES CHIFFRÉS

Exemple n° 1 : Comptabilisation de l'indemnité compensatrice versée aux employeurs d'apprentis

- montant de l'indemnité versée à une entreprise privée non agricole..... 150



Exemple n° 2 : comptabilisation au cours de l'exercice N – dispositif TRACE – avance versée et non régularisée en fin d'exercice

- Montant de l'avance :
 - au vu de la convention signée, avance versée en novembre N.....250
- Versement intermédiaire :
 - au vu des certificats établis par l'employeur en janvier N+1..... 400

	452.22 Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Entreprises non financières	Compte de règlement	652.115 Transferts directs aux entre- prises privées non agricoles - Fonctionnement ou non différenciés	452.922 Tiers débiteurs dans le cadre des politiques d'intervention - Organismes non financiers
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État au vu de la convention signée (avance versée) :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur	250		250	
Apurement de la dette de l'État :				
- à la validation du mandat par le comptable et mise en paiement	250	250		
En fin d'exercice, retraitement comptable des avances non régularisées			250	250
Solde au 31/12/N	Soldé	250	Soldé	250
Ouverture de l'exercice N+1 : contre-passation des écritures d'inventaires			250	250
Comptabilisation de la charge et de la dette de l'État lors du versement intermédiaire :				
- à la transmission du mandat par l'ordonnateur, émis pour le reste dû	150		150	
Apurement de la dette de l'État par règlement de la dépense :				
- à la validation du mandat par le comptable	150	150		
Solde à fin janvier N+1	Soldé	400	400	Soldé

Tome 6

CHARGES POUR LE COMPTE DE TIERS

SOMMAIRE

TITRE 1	
INDEMNITÉ COMPENSATRICE FORFAITAIRE	
VERSÉE AUX EMPLOYEURS D'APPRENTIS	571
 CHAPITRE 1	
RAPPELS RÉGLEMENTAIRES	572
 CHAPITRE 2	
DISPOSITIF INFORMATIQUE	574
 CHAPITRE 3	
DISPOSITIF COMPTABLE.....	576
1. Présentation des comptes et mode de fonctionnement.....	577
2. Versement des aides	577
2.1. Liquidation de la dépense.....	577
2.2. Mise à disposition des fonds par la région.....	578
2.2.1.	
Constatation du mouvement dans la comptabilité DDR3 du payeur régional.....	578
2.2.2.	
Constatation du mouvement dans la comptabilité	
de la trésorerie générale de région (intégration automatique via SCR3).....	578
2.3. Règlement	579
2.3.1.	
Validation des paiements dans NDL/AAR.....	579
2.3.2.	
Édition des états de validation et de règlement des paiements.....	579
2.3.3.	
Mise en paiement	579
2.3.4.	
Établissement par le service dépense des fiches d'écritures manuelles	
au vu de l'état MPV et saisie en comptabilité	579
2.4. Transmission des pièces justificatives des paiements à la région.....	580
3. Opérations de régularisations	581

SOMMAIRE (suite)

3.1. Régularisation des rejets de virement	581
3.1.1. Procédure	581
3.1.2. Écritures comptables	581
3.2. Régularisation d'erreurs d'imputation comptable entre contrats à la charge de l'État et contrats à la charge de la région.....	582
3.2.1. Émission du titre de perception et du mandat de régularisation	582
3.2.2. Reversement des fonds à la région	582
4. Schéma comptable applicable à la région Île-de-France	583
5. Exemple chiffré	584
TITRE 2	
PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT	585
CHAPITRE 1	
RAPPEL DES PRINCIPES NORMATIFS	586
CHAPITRE 2	
LES PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES.....	588
1. Évolutions réglementaires	589
2. Présentation et fonctionnement des comptes.....	589
2.1. Les comptes de charges d'intervention	589
2.2. Le compte de tiers ayant une incidence budgétaire	590
2.3. Les comptes de tiers créditeurs des collectivités territoriales.....	590
2.3.1. Modalités de fonctionnement en année courante.....	590
2.3.2. Le contrôle contradictoire des compensations et des dotations entre les services préfectoraux et les trésoreries générales avant la clôture de la gestion	590

SOMMAIRE (suite)

2.3.3. Les opérations de fin de gestion	591
3. Les écritures comptables	592
3.1. Comptabilisation des prélèvements	592
3.1.1. Comptabilisation des prélèvements en cours d'année	592
3.1.2. Ajustement avant la clôture de la gestion des prélèvements finançant des compensations	592
3.2. Les versements des compensations et dotations aux collectivités territoriales	594
CHAPITRE 3 PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DE L'UNION EUROPÉENNE	595
1. Évolutions réglementaires	596
2. Présentation et fonctionnement des comptes	596
2.1. Comptes de charges d'intervention	596
2.1.1. Les prélèvements mensuels	596
2.1.2. Les prélèvements de fin d'année : novembre et décembre N	597
2.2. Les comptes de tiers ayant une incidence budgétaire	598
3. Les écritures comptables	599
3.1. Comptabilisation des prélèvements	599
3.1.1. Comptabilisation des versements au profit de l'Union européenne	599
3.1.2. Comptabilisation des droits de douanes remboursés par l'Union européenne	599
3.2. Comptabilisation des frais de perception	600

SOMMAIRE (suite)

3.2.1. En cours d'année (exercice N)	600
3.2.2. En période complémentaire de la gestion N	601
3.2.3. En gestion N+1	601
3.3. Circuit et schéma comptable des prélèvements au titre des ressources douanières	602
3.3.1. La description du circuit	602
3.3.2. Les écritures comptables en cours d'année N au niveau local	602
3.3.2.1. Les comptes des Douanes	603
3.3.2.2. Le trésorier-payeur général	603
3.3.3. Les écritures comptables en cours d'année au niveau central	605
3.3.3.1. Réception des recettes des Douanes provenant des trésoreries générales	605
3.3.3.2. Versement à l'Union européenne des prélèvements correspondant aux recettes des mois de janvier à octobre	606
3.3.3.3. Rattachement à l'exercice des prélèvements et des frais de perception, correspondant aux recettes des mois de novembre et décembre versées à l'Union européenne l'année suivante	607
3.3.4. Les écritures comptables en gestion suivante	609
3.3.4.1. Comptabilisation du règlement des prélèvements à l'Union européenne	609
3.3.4.2. Comptabilisation de l'encaissement des frais de perception réglés par l'Union européenne	609

SOMMAIRE (suite et fin)

ANNEXE 1 PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES.....	611
ANNEXE 2 PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DE L'UNION EUROPÉENNE	614

TITRE 1

Indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis

CHAPITRE 1

Rappels réglementaires

La loi « Démocratie de proximité » n° 2002-276 du 27 février 2002 a posé le principe de transfert du paiement des aides à l'apprentissage aux régions pour les contrats conclus après le 1^{er} janvier 2003.

Le Trésor public, en charge des contrats existants avant le 1^{er} janvier 2003, a mis à disposition la compétence et l'expérience de ses services ainsi que les outils et moyens informatiques spécifiquement développés pour ces prestations, afin de tenir compte des besoins des régions et de leurs spécificités.

La prestation du Trésor public s'inscrit dans le cadre d'une convention de service, dans laquelle le trésorier-payeur général de région assure, pour le compte du président de région, la liquidation de l'indemnité compensatrice forfaitaire visée à l'article L.118-7 du Code du travail.

La convention de service associe également le payeur régional en sa qualité de comptable assignataire des dépenses de la région, le trésorier-payeur général de région assurant les paiements pour le compte de ce dernier.

CHAPITRE 2

Dispositif informatique

L'aide à l'apprentissage est gérée dans l'application informatique de traitement du paiement des dépenses locales de l'État, dans un module informatique spécifique dénommé NDL/AAR permettant la prise en charge financière des aides par la région au moyen des transactions D.S.O.P. et D.S.O.P.R. (paiement sans ordonnancement préalable et rappel sur paiement).

NDL/AAR ne générant pas d'écriture dans NDL ni dans NDC, le dispositif du paiement des aides à l'apprentissage pour le compte de la région n'est pas directement impacté par les nouvelles dispositions de la Loi organique relative aux lois de finances. La nomenclature « ordonnance de 1959 » dans NDL/AAR (ministère, imputation, ordonnateur...) continue à être utilisée.

CHAPITRE 3

Dispositif comptable

1

PRÉSENTATION DES COMPTES ET MODE DE FONCTIONNEMENT

N° des comptes	Intitulé des comptes	Mode de fonctionnement
467.6	Opérations pour le compte de tiers - Indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis	
467.61	Provision reçue de la région pour le versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire aux employeurs d'apprentis	- Crédit du versement des fonds mis à la disposition du trésorier-payeur général de région par la région ; et - débit du versement effectif des aides.
467.62	Réimputation de virement sur versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis	- Crédit des rejets de virement issus de la Banque de France ; et - débit de la régularisation qui interviendra soit par l'émission d'un nouveau moyen de paiement soit par le reversement des fonds à la région si la régularisation s'avère impossible.

Ces deux comptes doivent présenter un solde nul ou exceptionnellement créditeur au 31 décembre N. Dans ce dernier cas, ils doivent être justifiés en fin d'année par la production d'un état de développement des soldes.

2

VERSEMENT DES AIDES**□ 2.1. LIQUIDATION DE LA DÉPENSE**

Le service dépense de la trésorerie générale de région est chargé, pour le compte du conseil régional, de la liquidation des aides au fur et à mesure de la réception du feuillet du formulaire de versement de l'aide, en s'assurant de la régularité du droit à indemnisation sur la base des éléments qui lui sont transmis (type de contrat, attestation de l'employeur...) et de la justification du service fait.

Les contrôles sont réalisés au vu des éléments figurant sur le formulaire, qui constitue la pièce justificative de la dépense, et qui sera joint au compte de gestion du payeur régional.

La saisie des éléments de liquidation s'effectue dans NDL/AAR au moyen des transactions D.S.O.P. et D.S.O.P.R. Un état des événements « comptabilisés ordonnateur » (MPB), édité journalièrement, permet au service dépense de la trésorerie générale de région de faire un appel de fonds auprès du payeur régional, et sert à l'informer de la somme mise à la charge de la région.

□ 2.2. MISE À DISPOSITION DES FONDS PAR LA RÉGION

Dans le dispositif retenu, l'État ne procède pas à l'avance des fonds sur sa trésorerie. Par conséquent :


- aucun suivi de crédits n'est géré dans NDL ;
- aucune dépense budgétaire n'est enregistrée ;
- aucune écriture comptable n'est produite.

Au vu de l'état MPB « comptabilisés ordonnateur », le payeur régional constate dans ses écritures une dépense globale. Après information et accord tacite de la région et mobilisation de la trésorerie, il procède à un transfert comptable des sommes nécessaires au règlement des dépenses en instance de virement.

Lors de la mise à disposition des fonds par le payeur régional, le service comptabilité de la trésorerie générale enregistre le mouvement sur le compte de tiers 467.61 spécifiquement créé pour le paiement de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis, et en informe le service dépense.


2.2.1. Constatation du mouvement dans la comptabilité DDR3 du payeur régional

 Débit rubrique **343** « Correspondants - CEPL - Régions (métropole) »


 Crédit rubrique **306.19** « Opérations diverses - Autres opérations - Aide à l'apprentissage ».


2.2.2. Constatation du mouvement dans la comptabilité de la trésorerie générale de région (intégration automatique via SCR3)

 Débit du compte **442.41** « CEPL - Métropole et DOM - Service financier - Régions »

 Crédit du compte **390.30** « Compte courant entre comptes centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptes non centralisateurs »

et

 Débit du compte **390.30** « Compte courant entre comptes centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptes non centralisateurs »

 Crédit du compte **467.61** « Provision reçue de la région pour le versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire aux employeurs d'apprentis ».

□ 2.3. RÈGLEMENT

Les règlements sont effectués par le département informatique de Tours, qui est en charge de la base nationale ND/L/AAR, sur le compte Banque de France du trésorier-payeur général de la région concernée.

Aucune écriture comptable n'est enregistrée dans ND/L. L'application édite l'état des « paiements validés comptable », par comptable et mode de règlement.

Au vu de cet état, le service dépense établit les fiches d'écritures manuelles qui sont transmises au service comptabilité pour être saisies dans l'application CGL.

2.3.1. Validation des paiements dans ND/L/AAR

Le service dépense doit s'assurer, par consultation en CGL du compte 467.61, de la mise à disposition des fonds par le payeur régional.

Il assure la gestion des oppositions, et valide les paiements dans ND/L/AAR. Cette validation déclenche automatiquement la mise en règlement.

2.3.2. Édition des états de validation et de règlement des paiements

La validation des paiements entraîne l'édition automatique :

- et immédiate d'un mandat-événement auquel sont rattachés les feuillets correspondants ;
- et différée de l'état des « paiements validés comptable » (état MP2 qui recense les événements validés par le comptable) ;
- et différée lors de la mise en règlement, de l'état MPV, bordereau de règlement qui retrace les paiements par code « mode de règlement » et par comptable.

2.3.3. Mise en paiement

Le mode de règlement privilégié est le virement sur compte bancaire ou postal.

L'employeur est informé du virement sur son compte par l'intitulé figurant sur son relevé « aide apprentissage région ».

2.3.4. Établissement par le service dépense des fiches d'écritures manuelles au vu de l'état MPV et saisie en comptabilité

☞ En absence d'oppositions et selon le mode de règlement utilisé :



Débit du compte **467.61** « Provision reçue de la région pour le versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis »

par



Crédit du compte **512.641** « Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptables centralisateurs »

ou



Crédit du compte **560**

« Chèques Trésor émis »

ou



Crédit du compte **391.31**

« Transferts divers entre comptes supérieurs - Transferts de recettes » + spec TG destinataire

ou



Crédit du
compte **467.813**

« Divers autres comptes débiteurs ou créditeurs - Ordres de paiement assignés sur les comptes du Trésor ».

ou



Crédit du
compte **399.021**

« Liaisons entre applications informatiques - Opérations créditrices ».

☞ Paiement opposé :



Débit du compte **467.61**

« Provision reçue de la région pour le versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis »



Crédit du
compte **467.887**

« Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État (hors oppositions sur règlements aux pensionnés et personnels en P.S.O.P.) »

☞ Règlement de l'opposition :



Débit du
compte **467.887**

« Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État (hors oppositions sur règlements aux pensionnés et personnels en P.S.O.P.) »



Crédit différents comptes de règlement.

❑ 2.4. TRANSMISSION DES PIÈCES JUSTIFICATIVES DES PAIEMENTS À LA RÉGION

Les pièces justificatives ne peuvent être conservées par le trésorier-payeur général de région, les paiements de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis devant être retracés dans la comptabilité du payeur régional, comptable assignataire de la dépense.

Le service dépense de chaque trésorerie générale transmet au payeur régional l'état MP2, (état des « paiements validés comptables »), éventuellement accompagné des fiches d'événements éditées en temps réel lors de la saisie des transactions D.S.O.P. et D.S.O.P.R. (ces pièces ne représentent pas toutefois des pièces justificatives exigibles).

Les états des « paiements validés comptables » constituent les pièces justificatives de la dépense au titre de la régularisation des mandats (il appartient au payeur régional au vu des pièces transmises de provoquer l'émission du mandat de régularisation auprès de l'ordonnateur) et de l'établissement du compte de gestion.

3

OPÉRATIONS DE RÉGULARISATIONS

❑ 3.1. RÉGULARISATION DES REJETS DE VIREMENT

3.1.1. Procédure

En cas de rejets de virement, les régularisations sont effectuées par la trésorerie générale de région. Les rejets ne pouvant être régularisés par cette dernière sont réintégrés dans les écritures du payeur.

Un document établi par le trésorier-payeur général est transmis au payeur régional pour justification de ses écritures comptables.

3.1.2. Écritures comptables

☞ *Constatation du rejet du virement :*

↩ Débit du compte **512.11** « Banque de France - Compte d'opérations des comptes centralisateurs »

↪ Crédit du compte **467.62** « Réimputation de virement sur versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire aux employeurs d'apprentis ».

☞ *Régularisation du rejet du virement :*

↩ Débit du compte **467.62** « Réimputation de virement sur versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire aux employeurs d'apprentis »

↪ Crédit du compte **512.641** « Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptes centralisateurs »

ou

↪ Crédit du compte **560** « Chèques Trésor émis »

ou

↪ Crédit du compte **391.31** « Transferts divers entre comptes supérieurs - Transferts de recettes »

selon le nouveau mode de paiement utilisé.

❑ 3.2. RÉGULARISATION D'ERREURS D'IMPUTATION COMPTABLE ENTRE CONTRATS À LA CHARGE DE L'ÉTAT ET CONTRATS À LA CHARGE DE LA RÉGION

Certains contrats pris en application de l'article L.122-12 du Code du travail restent à la charge de l'État lorsque le changement d'employeur intervient après le 31 décembre 2002 mais que le contrat initial est antérieur au 1^{er} janvier 2003.

Dans l'hypothèse où des aides sont payées à tort sur les crédits de la région, l'État doit reverser à la région les fonds initialement versés aux entreprises.

Exemple : le formulaire de versement mentionne la date du nouveau contrat, postérieure au 31 décembre 2002, et non pas la date de conclusion du contrat initial.

Les modalités de régularisation ci-dessous évoquées sont dérogatoires du droit commun, et doivent être strictement limitées aux contrats État/Régions relatifs aux aides à l'apprentissage.

3.2.1. Émission du titre de perception et du mandat de régularisation

Le payeur régional émet un titre de perception à l'encontre de la trésorerie générale qui a versé à tort aux entreprises, sur les fonds de la région, les aides à l'apprentissage.

La trésorerie générale, dans le cadre de la procédure de paiement des dépenses propres aux aides à l'apprentissage État, émet à son tour un mandat pour le compte de l'entreprise.

☞ À l'émission du mandat (NDL) :

- constatation de la charge et de la dette corrélative de l'État



Débit du compte **652**
sous-compte concerné

« Charges d'intervention - Transferts aux entreprises »

auquel est associée la spécification « destination » de la dépense



Crédit du compte **452.2**
sous-compte concerné

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Entreprises »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense pour le montant de l'aide à l'apprentissage versée à tort sur les fonds de la région.

3.2.2. Reversement des fonds à la région

☞ Après validation du mandat par le comptable assignataire, entraînant la mise en paiement (choix du mode de règlement TF dans NDL).

- Apurement de la dette de l'État à l'encontre de la région :



Débit du compte **452.2**
sous-compte concerné

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'interventions - Entreprises »

auquel sont associées les spécifications « destination » et « nature » de la dépense



Crédit du
compte **390.31**

« *Compte courant entre comptes du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptes du Trésor centralisateurs* ».

pour le montant de l'aide à l'apprentissage reversée à la région.

La dépense ainsi que le transfert de recettes à destination de la région devront être justifiés par le titre de perception émis par le payeur régional, ainsi que par un certificat administratif établi par le service dépense de la trésorerie générale expliquant la mise en place de cette procédure de régularisation.

4

SCHÉMA COMPTABLE APPLICABLE À LA RÉGION ÎLE-DE-FRANCE

En région Île-de-France, le schéma défini pour les autres trésoreries générales de région ne peut être transposé en l'état dans la mesure où la trésorerie générale prestataire (la paierie générale du Trésor) n'est pas la trésorerie générale de région, et que les fonctions de paierie régionale sont assurées par la recette générale des Finances.

Dans le nouveau cadre réglementaire et comptable induit par la mise en place de la L.O.L.F., aucune modification n'est apportée dans le circuit applicable à la région Île-de-France.

La région met à disposition les fonds à la recette générale des Finances qui les comptabilise directement sur le compte de provision 467.61 « *Provision reçue de la région pour le versement de l'indemnité compensatrice forfaitaire versée aux employeurs d'apprentis* ».

La recette générale des Finances informe la paierie générale du Trésor de la disponibilité des fonds.

Cette dernière procède au virement directement domicilié sur le compte Banque de France de la recette générale des Finances.

5 EXEMPLE CHIFFRÉ

1) Mise à disposition des fonds (1 000 euros)

	<div>Rubrique 343 Correspondants - CEPL - Régions</div>	<div>306.19 Opérations diverses - Autres opérations - Aide à l'apprentissage</div>	
- chez le payeur régional :	<div>1 000</div>	<div>1 000</div>	
	<div>442.41 CEPL - Métropole et DOM - Service financier - Régions</div>	<div>390.30 Opérations à l'initiative des comptables centralisateurs</div>	<div>467.61 Provision reçue de la région pour le verse- ment de l'I.C.F. aux employeurs d'apprentis</div>
- Intégration automatique SCR3 à la T.G. de région :	<div>1 000</div>	<div>1 000</div>	
		<div>1 000</div>	<div>1 000</div>

2) Validation des paiements dans ND/LAAR (aucune écriture comptable)

3) Mise en paiement

	<i>Différents comptes de règlement</i>	<i>467.887 Oppositions sur sommes mises en paiement par les services de l'État</i>	<i>467.61 Provision reçue de la région pour le verse- ment de l'I.C.F. aux employeurs d'apprentis</i>
- Notification d'une opposition (200) :		200	200
- Paiement :	800		800

4) rejet de virement pour 100

	<i>Différents comptes de règlement</i>	<i>512.11 Compte d'opé- rations des comptables centralisateurs</i>	<i>467.62 Réimputation de virement sur ver- sement de l'I.C.F. aux employeurs d'apprentis</i>
- Constatation du rejet :		100	100
- régularisation du rejet :	100		100

TITRE 2

Prélèvements sur les recettes de l'État

CHAPITRE 1

Rappel des principes normatifs

La Loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances autorise les prélèvements sur les recettes de l'État au profit des collectivités territoriales et de l'Union européenne.

Elle stipule, en son article 6, « qu'un montant déterminé de recettes de l'État peut être rétrocédé directement au profit des collectivités territoriales ou des Communautés européennes en vue de couvrir des charges incombant à ces bénéficiaires ou de compenser des exonérations, des réductions ou des plafonnements d'impôts établis au profit des collectivités territoriales. Ces prélèvements sur les recettes de l'État sont, dans leur destination et leur montant, définis et évalués de façon précise et distincte ».

Les prélèvements sur recettes sont inscrits au tableau des voies et moyens de la Loi de finances de l'année, à une ligne de recette particulière. Leur montant est fixé, pour l'année, par nature de dotation ou de compensation due aux deux catégories de bénéficiaires : collectivités territoriales et Union européenne.

Les prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales sont inscrits aux lignes de recettes 3101 à 3110 ; ceux au profit de l'Union européenne sont enregistrés à la ligne de recettes 3201.

Les prélèvements sur recettes correspondent à des diminutions de recettes. Ils relèvent à ce titre de la norme 2 relative aux charges.

En effet, la norme classe les diminutions de recettes en charges d'intervention. Les prélèvements sur recettes sont des transferts au profit de tiers et correspondent aux charges réellement supportées par l'État.

Les prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales correspondent aux aides accordées aux collectivités territoriales suite aux lois de décentralisation, aux compensations des pertes de recettes fiscales résultant d'exonérations de l'État ou aux incitations au développement de l'intercommunalité.

Les prélèvements au profit de l'Union européenne représentent des contributions de la France et constituent, de ce fait, des charges incombant à l'État.

CHAPITRE 2

Les prélèvements sur les recettes de l'État au profit des collectivités territoriales

1

ÉVOLUTIONS RÉGLEMENTAIRES

À compter du 1^{er} janvier 2006, la comptabilité générale décrit une comptabilité de type patrimonial incluant la comptabilité budgétaire des dépenses.

La comptabilité patrimoniale est servie en cours d'année et non plus en fin d'année.

Ainsi, les charges relatives aux prélèvements sur recettes sont comptabilisées à un compte de la classe 6 « Charges » lors de la constatation de la dette de l'État à l'égard des tiers à un compte spécifique de la classe 4.

L'incidence sur la comptabilité budgétaire intervient lors du versement des prélèvements pour abonder les fonds des collectivités territoriales ouverts au compte 465 « *Tiers créditeurs publics - Collectivités et établissements publics locaux* », à raison d'un compte de tiers par nature de dotation ou de compensation.

Les modalités de comptabilisation des prélèvements ont conduit à la suppression des comptes de prélèvements sur recettes 901.900 à 901.909.

2

PRÉSENTATION ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES**❑ 2.1. LES COMPTES DE CHARGES D'INTERVENTION**

Les prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales sont comptabilisés au compte 653.11 « *Charges d'intervention - Transferts au profit des collectivités locales - Prélèvements sur les recettes de l'État* ».

Le compte 653.11 est ventilé en deux sous-comptes : 653.111 « *Compensations* » et 653.112 « *Dotations* ».

Chaque sous-compte est subdivisé en fonction de la nature des compensations ou des dotations financées par les prélèvements sur recettes, de façon similaire à la ventilation figurant au tableau des voies et moyens de la Loi de finances.

Le compte de charges est débité lors de la constatation de la dette de l'État à l'égard des collectivités territoriales par un crédit au compte 452.35 « *Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Collectivités territoriales - Fonds des collectivités territoriales - Prélèvements sur les recettes de l'État* ».

Les comptes de charges sont assortis de la spécification comptable de recette, correspondant à la ligne de recettes où est inscrite la dotation ou la compensation financée par le prélèvement.

Les prélèvements sur recettes sont mensuels, à raison d'un douzième du montant inscrit dans la Loi de finances de l'année.

Les écritures sont saisies directement en comptabilité générale dans l'application CGL.

❑ 2.2. LE COMPTE DE TIERS AYANT UNE INCIDENCE BUDGÉTAIRE

Le compte 452.35 « *Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Collectivités territoriales - Fonds des collectivités territoriales - Prélèvements sur les recettes de l'État* » retrace :

- en crédit la dette de l'État à l'égard des collectivités territoriales, lors de la comptabilisation du prélèvement au compte de charges 653.11 ;
- en débit la dépense de l'État, lors du versement du prélèvement au compte de dotation 465. La comptabilité budgétaire de l'État est impactée à ce moment là lors de l'enregistrement du versement au débit de ce compte.

Le compte 452.35 est assorti de la même spécification comptable de recette que le compte de charges.

❑ 2.3. LES COMPTES DE TIERS CRÉDITEURS DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

2.3.1. Modalités de fonctionnement en année courante

Les prélèvements sur les recettes de l'État abondent au niveau central les comptes de dotations des collectivités territoriales suivies au compte 465 « *Tiers créditeurs publics - Fonds des collectivités territoriales* ».

Un compte est ouvert par nature de dotation ou de compensation de façon similaire aux prélèvements sur recettes.

Les comptes 465, dont la liste figure en annexe, sont millésimés pour suivre l'emploi des crédits ouverts dans l'année par la Loi de finances (prélèvements sur recettes).

Ils sont mouvementés :

- en crédit au niveau central, par l'agent comptable central du Trésor, lors du versement du prélèvement sur les recettes de l'État chaque mois ;
- en débit au niveau local, par les trésoriers-payeurs généraux, lors du versement de la dotation ou de la compensation aux collectivités territoriales bénéficiaires à réception de l'ordre de paiement et de l'arrêté d'attribution du préfet.

Certaines dotations ou compensations sont versées mensuellement comme la dotation globale de fonctionnement (D.G.F.), d'autres font l'objet de deux versements dans l'année ou parfois d'un versement unique. Les textes réglementaires déterminent la périodicité des versements.

2.3.2. Le contrôle contradictoire des compensations et des dotations entre les services préfectoraux et les trésoreries générales avant la clôture de la gestion

Avant la clôture du solde budgétaire, un contrôle contradictoire entre les services préfectoraux et les trésoreries générales est effectué au niveau local durant la période complémentaire.

Ce contrôle a pour objectif de déceler et de régulariser les erreurs d'imputation des compensations et des dotations versées, au niveau des différents comptes 465.xxx de manière à ne pas grever indûment le solde budgétaire de l'exercice.

En effet, outre le financement par prélèvement sur les recettes de l'État, certaines dotations sont financées par la contribution de certaines collectivités territoriales dont les ressources fiscales locales sont excédentaires par rapport aux charges qu'elles supportent.

Le versement d'une dotation de ce type imputé à tort sur un compte de dotation financée par un prélèvement sur recettes augmente indûment le montant des prélèvements et a, de ce fait, une incidence sur le solde budgétaire de l'exercice.

La vérification porte sur les imputations comptables avec les arrêtés préfectoraux (compte et libellé avec la nature de la dotation ou de la compensation versés), sur le montant des dotations et des compensations. Un tableau est rempli par la trésorerie générale, par compte de dotation, en distinguant les versements de l'année et l'encaissement des sommes indues reversées par les collectivités territoriales.

Ce tableau est soumis au visa des services préfectoraux qui attestent de son exactitude.

2.3.3. Les opérations de fin de gestion

En fin d'année, les opérations débitrices des comptables sont intégrées dans les écritures de l'A.C.C.T. aux mêmes comptes pour reconstituer l'unité de ceux-ci, par le jeu du compte 396 « *Opérations centralisées à l'ACCT* ».

Avant la fin de la gestion et après vérification contradictoire du montant des compensations et des dotations réglées au niveau local au 31 décembre de l'année N, les comptes de compensations (compte 465.111) sont soldés au niveau central par un ajustement des prélèvements sur recettes à hauteur des paiements effectués par les comptables au niveau local, à l'exception du compte 465.1111 « *Compensation des pertes de taxe professionnelle et de redevance des mines* » qui présente un solde nul ou créditeur.

Cet ajustement « technique » des prélèvements intervient en période complémentaire de la gestion lorsque le montant définitif des compensations payées est connu.

Les comptes de dotations (compte 465.112) présentent un solde nul ou créditeur.

Le solde créditeur du compte au 31 décembre de l'année est repris l'année suivante en balance créditrice au même compte uniquement dans les écritures de l'A.C.C.T., lorsque la dotation est financée par prélèvement sur les recettes de l'État.

Ils sont apurés l'année suivante par virement des sommes disponibles, figurant en balance d'entrée, sur le compte millésimé de l'année en cours.

3

LES ÉCRITURES COMPTABLES

□ 3.1. COMPTABILISATION DES PRÉLÈVEMENTS

3.1.1. Comptabilisation des prélèvements en cours d'année

Les prélèvements sur les recettes de l'État sont comptabilisés au niveau central par l'agent comptable central du Trésor.

☞ *Constatation de la charge et de la dette de l'État à l'égard des collectivités locales :*



Débit
du compte **653.11xx**

« Transferts au profit des collectivités locales -
Prélèvements sur les recettes de l'État - Compensations
ou dotations »

assorti de la spécification comptable 31xx.x2 correspondant à la nature de la dotation ou de la compensation financée par le prélèvement



Crédit du compte **452.35** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques
d'intervention - Fonds des collectivités territoriales
- Prélèvements sur les recettes de l'État »

assorti de la même spécification comptable que celle du compte de charges.

☞ *Comptabilisation du versement du prélèvement et de l'abondement du compte de dotation :*



Débit du compte **452.35** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques
d'intervention - Fonds des collectivités territoriales
- Prélèvements sur les recettes de l'État »

assorti de la spécification comptable 31xx.x2 correspondant à la nature de la dotation ou de la compensation financée par le prélèvement



Crédit du
compte **465.1xxx** « Tiers créditeurs publics - Collectivités et établissements
publics locaux »

millésimé de l'année en cours de la dotation ou de la compensation concernée.

Les deux écritures doivent impérativement être passées le même jour en comptabilité générale.

Elles sont effectuées chaque mois au vu de la lettre de la direction générale de la Comptabilité publique sur la base du montant des prélèvements inscrits en Loi de finances.

3.1.2. Ajustement avant la clôture de la gestion des prélèvements finançant des compensations

Avant la clôture du solde budgétaire, ajustement des prélèvements sur recettes finançant les compensations à hauteur des paiements effectués par les trésoriers-payeurs généraux au niveau local.

► *Les paiements sont supérieurs aux prélèvements*

Un prélèvement complémentaire est comptabilisé au profit du compte de compensation 465 concerné, comme indiqué supra au paragraphe précédent 3.1.1. Son montant correspond à la différence entre les paiements et les prélèvements de l'année de manière à solder le compte de la compensation.

► *Les paiements sont inférieurs aux prélèvements de l'année*

Il est opéré une réduction des charges au compte 653.111x et de la compensation au compte 465 concerné, du montant de la différence entre les prélèvements et les paiements réels, par les écritures négatives suivantes.

☞ *Diminution de la charge et de la dette de l'État :*



Débit négatif du compte **653.111x**

« Transferts au profit des collectivités locales - Prélèvements sur les recettes de l'État - Compensations »

assorti de la spécification comptable 31xx.x2 correspondant à la nature de la compensation financée par le prélèvement



Crédit négatif du compte **452.35**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Fonds des collectivités territoriales - Prélèvements sur les recettes de l'État »

assorti de la même spécification comptable que celle du compte de charges.

☞ *Diminution de l'abondement du compte de la compensation :*



Débit négatif du compte **452.35**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Fonds des collectivités territoriales - Prélèvements sur les recettes de l'État »

assorti de la spécification comptable 31xx.x2 correspondant à la nature de la compensation financée par le prélèvement



Crédit négatif du compte **465.1xxx**

« Tiers créditeurs publics - Collectivités et établissements publics locaux »

millésimé de l'année en cours de la compensation concernée.

❑ 3.2. LES VERSEMENTS DES COMPENSATIONS ET DOTATIONS AUX COLLECTIVITÉS TERRITORIALES

Les versements des compensations et des dotations aux collectivités territoriales sont effectués au niveau local par les trésoriers-payeurs généraux.



Débit du
compte **465.1xxx**

« Tiers créditeurs publics - Collectivités et établissements publics locaux »

millésimé de l'année en cours de la dotation ou de la compensation concernée



Crédit du
compte **390.31**

« Compte courant entre comptes du Trésor centralisateurs et non centralisateurs - Opérations à l'initiative des comptes centralisateurs »

à destination du compte de la collectivité bénéficiaire.

Les versements sont effectués dès réception de l'ordre de paiement et de l'arrêté émis par le préfet, appuyés de la décision d'attribution aux collectivités territoriales bénéficiaires.

Un tableau récapitulatif, par nature de prélèvement, les spécifications comptables, le compte de charges, le compte de tiers budgétaire et le compte de dotation ou de compensation correspondant, figure en annexe 1.



Il convient de se reporter à l'annexe 1.

CHAPITRE 3

Prélèvements sur les recettes de l'État au profit de l'Union européenne

1

ÉVOLUTIONS RÉGLEMENTAIRES


À compter du 1^{er} janvier 2006, la comptabilité générale décrit une comptabilité de type patrimonial incluant la comptabilité budgétaire des dépenses.

La comptabilité patrimoniale est servie en cours d'année et non plus en fin d'année.

Ainsi, les charges relatives aux prélèvements sur recettes sont comptabilisées à un compte de la classe 6 « Charges » lors de la constatation de la dette de l'État à l'égard de l'Union européenne à un compte spécifique de la classe 4.

L'incidence sur la comptabilité budgétaire intervient lors du versement des prélèvements à l'Union européenne sur son compte dépôts de fonds ouvert à l'agence comptable centrale du Trésor.

Les modalités de comptabilisation des prélèvements ont conduit à la suppression des comptes de prélèvements sur recettes 901.910 à 901.914.

 Les principes définis dans l'instruction n° 90-1 SPÉ A-K-P du 8 janvier 1990 relative aux relations financières entre la France et les communautés européennes sont toujours en vigueur.

2

PRÉSENTATION ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES**2.1. COMPTES DE CHARGES D'INTERVENTION**

Les prélèvements sur les recettes de l'État au profit de l'Union européenne sont comptabilisés au compte 654.151 « Charges d'intervention - Transferts aux autres collectivités - Transferts directs à l'Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État ».

Ce compte est ventilé par nature de contributions versées à l'Union européenne.

Une spécification comptable de recette est ouverte par nature de contribution. Elle est associée au compte de charges.

Le compte 654.151 est débité lors de la constatation de la charge et de la dette de l'État à l'égard de l'Union européenne.

2.1.1. Les prélèvements mensuels

Les prélèvements au titre de la T.V.A. et le P.N.B. sont mensuels et interviennent le premier jour ouvrable de chaque mois à raison d'un douzième des sommes inscrites au budget de l'Union européenne, sur ordre de la direction du Budget.

S'agissant des prélèvements au titre des ressources douanières, l'opération comporte deux étapes :

- la constatation des droits et le recouvrement des recettes par les comptables des Douanes ;
- la mise à disposition des ressources par l'A.C.C.T.

Les prélèvements effectués à ce titre sont versés le premier jour ouvrable qui suit le 19 du deuxième mois suivant celui de la constatation des droits communiqués par la direction générale des Douanes et des Droits indirects (D.G.D.D.I.).

Tout retard dans les inscriptions au compte de l'Union européenne des ressources lui revenant donne lieu à paiement, par l'État membre, d'un intérêt.

Les intérêts moratoires sont financés par un prélèvement sur les recettes de l'État au titre des « autres versements » et versés sur le compte de dépôts de fonds de l'Union européenne ouvert à l'A.C.C.T.

Enfin, l'Union européenne reverse sur les ressources douanières, sur les cotisations sur le sucre et sur les autres versements, des frais de perception imputés, par trimestre, au budget général au compte de produits 728.28 « *Reversements divers au budget général - Autres reversements* » et à la spécification comptable 260401 « *Remboursement par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget* ».

2.1.2. Les prélèvements de fin d'année : novembre et décembre N

Par ailleurs, les prélèvements au titre des ressources douanières étant versés avec un décalage de 2 mois par rapport aux droits constatés, les prélèvements correspondant aux recettes des mois de novembre et décembre sont respectivement réglés en janvier et février de l'année suivante.

Toutefois, ils sont rattachés à l'exercice ainsi que les frais de perception qui se rapportent à ces échéances.

La charge des prélèvements et le produit des frais de perception sont constatés en comptabilité patrimoniale. De même, la dépense correspondant au versement des prélèvements et la recette afférente aux frais de perception sont comptabilisés en comptabilité budgétaire par le biais des comptes suivants fonctionnant en double gestion :

- le compte 477.631 « *Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Prélèvements sur recettes réglés en gestion suivante* ».

Il est crédité en année courante lors de la comptabilisation du versement du prélèvement par un débit du compte 452.4221 « *Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes* ».

Il est débité l'année suivante lors du virement sur le compte de dépôts de fonds de l'Union européenne.

- Le compte 477.632 « *Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Produits encaissés en gestion suivante - Budget général - Recettes non fiscales* ».

Il est débité en année courante lors de l'inscription des frais de perception en comptabilité budgétaire par un crédit du compte 416.21 « *Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante* ».

Il est crédité l'année suivante lors du remboursement effectué par l'Union européenne.

□ 2.2. LES COMPTES DE TIERS AYANT UNE INCIDENCE BUDGÉTAIRE

Le compte 452.422 « *Tiers créditeurs au titre des politiques d'intervention - Organisations étrangères et communautaires - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances* » est subdivisé en deux sous-comptes :

- 452.4221 « *Dettes* » utilisé pour les versements à l'Union européenne ;
- 452.4222 « *Créances - Prélèvements remboursés - Droits de douanes* » servi lorsque l'Union européenne reverse la part des droits de douanes à rétrocéder à Monaco.

► Versement des prélèvements à l'Union européenne

Le sous-compte 452.4221 retrace :

- en crédit la dette de l'État lors de la comptabilisation de la charge au compte 654.151x ;
- en débit la dépense de l'État lors du versement de la contribution de l'État au crédit du compte de dépôts de fonds de l'Union européenne ouvert à l'A.C.C.T., (compte 445.6 « *Exécution du budget des communautés européennes* »). L'incidence sur la comptabilité budgétaire de l'État intervient à ce moment là.

► Remboursement des droits de douanes par l'Union européenne

Le sous-compte 452.4222 « *Créances - Prélèvements remboursés - Droits de douanes* » retrace :

- en crédit la recette de l'État lors de l'encaissement des droits de douanes reversés par l'Union européenne ;
- en débit le remboursement des droits qui viennent en diminution des charges constatées au compte 654.1513 « *Prélèvements au titre des ressources douanières* ».

L'encaissement de la recette au crédit du compte 452.4222 a un impact sur la comptabilité budgétaire de l'État :

- les sous-comptes 452.4221 et 452.4222 sont assortis de la même spécification comptable de recette que celle associée au compte de charges ;
- un tableau récapitulatif, par nature de contribution, la spécification comptable, le compte de charges et le compte de tiers budgétaire, figure en annexe 2.

3

LES ÉCRITURES COMPTABLES

❑ 3.1. COMPTABILISATION DES PRÉLÈVEMENTS

3.1.1. Comptabilisation des versements au profit de l'Union européenne

Les prélèvements sur les recettes de l'État sont comptabilisés par l'agent comptable central du Trésor. Les deux écritures manuelles suivantes sont passées le même jour en CGL.

☞ *Constatation de la charge et de la dette de l'État à l'égard de l'Union européenne :*



Débit
du compte **654.151x**

« Transferts au profit de l'Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État »

assorti de la spécification comptable 3201.x2 correspondant à la nature de la contribution financée par le prélèvement



Crédit
du compte **452.4221**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la même spécification comptable que celle du compte de charges.

☞ *Comptabilisation du paiement :*



Débit
du compte **452.4221**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la spécification comptable 3201.x2 correspondant à la nature de la contribution financée par le prélèvement



Crédit du compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes ».

3.1.2. Comptabilisation des droits de douanes remboursés par l'Union européenne

☞ *Les deux écritures suivantes sont saisies manuellement le même jour dans l'application CGL :*

- Encaissement des droits de douanes



Crédit négatif
du compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes »



Crédit positif
du compte **452.4222**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Créances - Prélèvements remboursés - Droits de douanes »

assorti de la spécification comptable 3201.22 correspondant à la nature de la contribution financée par le prélèvement.

- Constatation du remboursement (diminution des charges au titre des ressources douanières)



Débit du
compte **452.4222**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Créances - Prélèvements remboursés - Droits de douanes »

assorti de la spécification comptable 3201.22



Crédit du
compte **654.1513**

« Transferts au profit de l'Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État au titre des ressources douanières »

assorti de la même spécification comptable 3201.22.

❑ 3.2. COMPTABILISATION DES FRAIS DE PERCEPTION

3.2.1. En cours d'année (exercice N)

☞ *Prise en charge du titre de perception - constatation de la créance et du produit (écriture automatique en CGL générée par l'application REP) :*



Débit du
compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget »



Crédit du
compte **728.28**

« Reversements divers au budget général - Autres reversements »

assorti de la même spécification comptable 2604.01.

☞ *Encaissement de la recette (écriture automatique en CGL générée par REP) :*



Débit du
compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes »



Crédit du
compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget ».

Les frais de perception encaissés avant l'émission du titre de perception sont inscrits au crédit du compte 475.11771 « Comptes transitoires ou d'attente créditeurs chez les comptables centralisateurs - Opérations du budget général - Autres produits du budget - Divers » dans l'attente du titre de perception.

Ce compte est impérativement soldé à la fin de la gestion.

3.2.2. En période complémentaire de la gestion N


Les prélèvements au titre des ressources douanières correspondant aux recettes de novembre et décembre sont respectivement réglés le 20 janvier et le 20 février de l'année N+1. Toutefois, ils sont rattachés à l'exercice.

 Pour le schéma comptable il convient de se reporter au paragraphe ci-dessous 3.3.3.3 « Rattachement à l'exercice des prélèvements ».

Par parallélisme, les frais de perception afférents à ces prélèvements sont également rattachés à l'exercice pendant la période complémentaire de la gestion N alors que l'Union européenne ne les paie qu'au moment du versement des recettes.

Les écritures constatant la prise en charge des frais de perception (du titre de perception) et la recette au titre de la gestion N sont passées le même jour en CGL. Elles sont comptabilisées en date d'écriture du 31 décembre de N.

► *Prise en charge du titre de perception au titre de l'exercice N*

 L'écriture est identique à celle indiquée au paragraphe précédent 3.2.1 « Comptabilisation des frais de perception en cours d'année - Prise en charge du titre de perception ».

► *Encaissement de la recette au titre de la gestion N*

☞ *La comptabilisation de la recette est effectuée au moyen du compte 477.632 fonctionnant en double gestion. (écriture automatique en CGL générée par REP) :*



Débit du compte **477.632**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Produits encaissés en gestion suivante - Budget général - Recettes non fiscales »



Crédit du compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget ».

3.2.3. En gestion N+1

☞ *Comptabilisation du règlement de l'Union européenne le 20 janvier et le 20 février N+1 :*



Débit du compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes »



Crédit du compte **477.632**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Produits encaissés en gestion suivante - Budget général - Recettes non fiscales ».

❑ 3.3. CIRCUIT ET SCHÉMA COMPTABLE DES PRÉLÈVEMENTS AU TITRE DES RESSOURCES DOUANIÈRES

3.3.1. La description du circuit

Les prélèvements au titre des ressources douanières sont effectués en deux temps.

Dans un premier temps, les droits de douanes et les recettes encaissées par les comptables des Douanes, sont inscrits au budget général aux lignes de recettes 1751 et 1752.

Les trésoriers-payeurs généraux au niveau local calculent chaque mois le montant du prélèvement à verser à l'Union européenne. Ce montant est déterminé sur la base des recettes encaissées dans le mois après déduction des restitutions opérées durant cette période.

Le montant net est comptabilisé au débit du compte 471.1115 « *Comptes transitoires débiteurs - Opérations du budget général - Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des communautés européennes* ». Il est transféré à l'agent comptable central du Trésor par le compte de liaison 390.02 « *Compte courant entre l'ACCT et divers comptes - Recettes pour le compte des communautés européennes* ».

Dans un deuxième temps, l'A.C.C.T. procède au versement des recettes au profit de l'Union européenne par la procédure des prélèvements sur recettes, en opérant une retenue correspondant aux frais de perception.

Toutefois, en comptabilité générale et en comptabilité budgétaire il n'est pas opéré de compensation : le prélèvement est comptabilisé au compte de charges pour le montant net des recettes reçues des trésoreries générales figurant au compte 471.1115 ; les frais de perception sont constatés au compte de produits également pour leur montant réel.

De plus, les prélèvements au titre des ressources douanières correspondant aux recettes de novembre et décembre sont respectivement réglés le 20 janvier et le 20 février de l'année N+1. Toutefois, ils sont rattachés à l'exercice.

Par parallélisme, les frais afférents à celles-ci sont également rattachés à l'exercice alors que l'Union européenne ne les paie qu'au moment du versement des recettes (prélèvements) en N+1.

Les écritures comptables ci-après concernent l'ensemble du circuit.

3.3.2. Les écritures comptables en cours d'année N au niveau local

Au niveau local, les écritures suivantes sont passées par les comptables suivants : les comptables des Douanes et les trésoriers-payeurs généraux auxquels sont rattachés les comptables des Douanes.

3.3.2.1. Les comptables des Douanes

☞ *Encaissement des recettes par les receveurs des Douanes :*



Débit du
compte **511.26**

« Valeurs à l'encaissement sur les comptes d'opérations du Trésor - Compte d'opérations des comptables des administrations financières »

ou



Débit du
compte **512.16**

« Banque de France - Comptes d'opérations des comptables des administrations financières accrédités auprès de la Banque de France »



Crédit du
compte **395.51**

« Opérations créditrices des administrations financières centralisées à la trésorerie générale - Opérations encaissées pour le compte du trésorier-payeur général ».

☞ *Transfert des recettes à la trésorerie générale :*



Débit du
compte **395.51**

« Opérations créditrices des administrations financières centralisées à la trésorerie générale - Opérations encaissées pour le compte du trésorier-payeur général »



Crédit du
compte **390.52**

« Compte courant entre le trésorier-payeur général et les receveurs des administrations financières - Douanes ».

3.3.2.2. Le trésorier-payeur général

☞ *Comptabilisation des recettes douanières :*

- Comptabilisation des recettes au budget général dès réception du transfert provenant de la recette divisionnaire des Douanes (R 622)



Débit du
compte **390.52**

« Compte courant entre le trésorier-payeur général et les receveurs des administrations financières - Douanes »



Crédit du
compte **414.41**

« Redevables - Autres créances liées à l'impôt - Créances non ventilées DGDDI - Créances de l'année courante »

spécification comptable concernée des lignes de recettes 1751 et 1752.

- Prise en charge mensuelle des droits de douanes à réception des registres n° 626 CP



Débit
du compte **414.41**

« Redevables - Autres créances liées à l'impôt - Créances non ventilées Douanes - Créances de l'année courante »

spécification comptable concernée des lignes de recettes 1751 et 1752



Crédit
du compte **771.63**

« Divers - Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes »

spécification comptable concernée des lignes de recettes 1751 et 1752.

☞ *Comptabilisation des restitutions mensuelles, saisies par les Douanes dans l'application MADO interfacée avec l'application NDL au moyen d'une dépense sans ordonnancement :*

- Comptabilisation de la dépense budgétaire (écriture manuelle en CGL)



Débit
du compte **467.841**

« Dépenses en atténuation de recettes - Dégrèvements, remises, annulations, remboursements sur contributions directes » de la mission « Remboursements et dégrèvements »

assorti de la spécification comptable de dépense « Programme/Action/sous-action/ code alphanumérique » et spécification non comptable 907



Crédit
du compte **399.021**

« Virements internes - Comptes de liaisons entre applications informatiques »

spécification comptable 05-23.

La spécification comptable « 05-23 » associée au compte 399.021 correspond aux codes des applications informatiques : 05 pour l'application NDL ; 23 pour l'application PSAR.

- Comptabilisation du remboursement en diminution des produits bruts de la classe 7

L'écriture est générée automatiquement par l'application CGL au moyen du code alphanumérique :



Débit
du compte **779.151**

« Remboursements et rectifications de produits encaissés en année courante (RAF) et les années antérieures - Transferts aux ménages »

ou



Débit
du compte **779.152**

« Remboursements et rectifications de produits encaissés en année courante (RAF) et les années antérieures - Transferts aux entreprises »

assorti de la spécification comptable de dépense « Programme/Action/sous-action »



Crédit
du compte **467.841**

« Dépenses en atténuation de recettes - Dégrèvements, remises, annulations, remboursements sur contributions directes » de la mission « Remboursements et dégrèvements »

assorti de la spécification comptable de dépense « Programme/Action/sous-action/ code alphanumérique » et de la spécification non comptable 907.

R.A.F. : receveurs des administrations financières (D.G.D.D.I. et D.G.I.)

- Constatation en comptabilité générale du dépôt des virements bancaires à la Banque de France

L'écriture automatique en CGL est générée par l'application PSAR :



Débit
du compte **399.021**

« Virements internes - Comptes de liaisons entre applications informatiques »

spécification 05-23



Crédit
du compte **512.641**

« Banque de France - Moyens de paiement en cours de décaissement - Virements bancaires - Comptes d'opérations des comptes centralisateurs ».

- Transfert du prélèvement à l'A.C.C.T. pour le montant net des recettes encaissées dans le mois après déduction des restitutions effectuées au cours de la même période, (écriture manuelle en CGL)



Débit
du compte **471.1115**

« Comptes transitoires débiteurs - Opérations du budget général - Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des communautés européennes »



Crédit
du compte **390.02**

« Compte courant entre l'ACCT et divers comptes - Recettes pour le compte des communautés européennes ».

Les comptes doivent contrôler l'égalité parfaite des débits du compte 471.1115 et des crédits au compte 390.02. Ces comptes sont soldés en fin d'année dans les écritures des T.P.G. par virement au compte 396 « Opérations centralisées à l'ACCT ».

3.3.3. Les écritures comptables en cours d'année au niveau central

Elles sont exécutées par l'A.C.C.T.

3.3.3.1. Réception des recettes des Douanes provenant des trésoreries générales

☞ L'écriture suivante est saisie manuellement en CGL :



Débit du
compte **390.02**

« Compte courant entre l'ACCT et divers comptes - Recettes pour le compte des communautés européennes »




Crédit du
compte **471.1115**

« Comptes transitoires débiteurs - Opérations du budget général - Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des communautés européennes ».


3.3.3.2. Versement à l'Union européenne des prélèvements correspondant aux recettes des mois de janvier à octobre

Comptabilisation des prélèvements sur recettes en N :

- Constatation de la charge et de la dette de l'État à l'égard de l'Union européenne (pour le montant net des recettes comptabilisées au crédit du compte 471.1115)


 Débit du compte **654.1513** « Transferts au profit de l'Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État au titre des ressources douanières »

assorti de la spécification comptable 3201.22


 Crédit du compte **452.4221** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la même spécification comptable 3201.22.

- Comptabilisation du paiement

 Débit du compte **452.4221** « Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la spécification comptable 3201.22


 Crédit du compte **445.6** « Exécution du budget des communautés européennes ».


Les deux écritures manuelles ci-dessus sont passées simultanément en comptabilité générale.

Comptabilisation des frais de perception versés par l'Union européenne au titre des opérations de janvier à octobre en N :

les frais de perception encaissés avant l'émission du titre de perception sont inscrits au crédit du compte 475.11771 « Comptes transitoires ou d'attente créditeurs chez les comptables centralisateurs - Opérations du budget général - Autres produits du budget - Divers » dans l'attente du titre de perception, avant d'être comptabilisés au crédit du compte 416.21.

- Encaissement des frais de perception (écriture manuelle en CGL)

 Débit du compte **445.6** « Exécution du budget des communautés européennes »

 Crédit du compte **475.11771** « Comptes transitoires ou d'attente créditeurs chez les comptables centralisateurs - Opérations du budget général - Autres produits du budget - Divers ».

- Prise en charge du titre de perception (écriture automatique en CGL générée par l'application REP)



Débit
du compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européenne des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget »



Crédit
du compte **728.28**

« Reversements divers au budget général - Autres reversements »

assorti de la spécification comptable 2604.01.

- Constatation de la recette et apurement du compte 475.11771 (écriture automatique en CGL générée par l'application REP)



Débit
du compte **475.11771**

« Comptes transitoires ou d'attente créditeurs chez les comptables centralisateurs - Opérations du budget général - Autres produits du budget - Divers »



Crédit
du compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européenne des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget ».

Le compte 475.11771 « Comptes transitoires ou d'attente créditeurs chez les comptables centralisateurs - Opérations du budget général - Autres produits du budget - Divers » est impérativement soldé à la fin de la gestion.

3.3.3.3. Rattachement à l'exercice des prélèvements et des frais de perception, correspondant aux recettes des mois de novembre et décembre versées à l'Union européenne l'année suivante

☞ *Comptabilisation des prélèvements en période complémentaire de la gestion N :*

- Constatation de la charge et de la dette de l'État à l'égard de l'Union européenne (pour le montant net comptabilisé au crédit du compte 475.11771, écriture manuelle en CGL



Débit
du compte **654.1513**

« Transferts au profit de l'Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État au titre des ressources douanières »

assorti de la spécification comptable 3201.22



Crédit
du compte **452.4221**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la même spécification comptable 3201.22.

- Comptabilisation du paiement au moyen du compte 477.631 fonctionnant en double gestion (écriture manuelle en CGL)



Débit
du compte **452.4221**

« Tiers créditeurs dans le cadre des politiques d'intervention - Autres collectivités - Union européenne - Prélèvements sur les recettes de l'État - Dettes et créances - Dettes »

assorti de la spécification comptable 3201.22



Crédit
du compte **477.631**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Prélèvements sur recettes réglés en gestion suivante ».

☞ Comptabilisation des frais de perception versés par l'Union européenne au titre des opérations de novembre et de décembre N :

En période complémentaire de la gestion N

- Prise en charge du titre de perception - constatation de la créance et du produit (écriture automatique en CGL générée par l'application REP)



Débit
du compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget »



Crédit
du compte **728.28**

« Reversements divers au budget général - Autres reversements »

assorti de la spécification comptable 2604.01.

- Comptabilisation de la recette (écriture automatique en CGL générée par l'application REP)



Débit
du compte **477.362**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Produits encaissés en gestion suivante - Budget général - Recettes non fiscales »



Crédit
du compte **416.21**

« Autres débiteurs - Union européenne - Créances de l'année courante »

spécification comptable 2604.01 « Remboursements par les communautés européennes des frais d'assiette et de perception des impôts et taxes perçus au profit de son budget ».

Les écritures automatiques indiquées supra sont passées en date du 31 décembre de N.

3.3.4. Les écritures comptables en gestion suivante

En gestion suivante, le 20 janvier et le 20 février de N+1, l'A.C.C.T. apure les comptes fonctionnant en double gestion 477.631 et 477.632 lors du règlement des prélèvements à l'Union européenne (recettes des mois de novembre et décembre de N) et de l'encaissement des frais de perception réglés par l'Union européenne. Les écritures manuelles suivantes sont passées en CGL.

3.3.4.1. Comptabilisation du règlement des prélèvements à l'Union européenne

Débit
du compte **477.631**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Prélèvements sur recettes réglés en gestion suivante »



Crédit
du compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes ».

3.3.4.2. Comptabilisation de l'encaissement des frais de perception réglés par l'Union européenne

Débit
du compte **445.6**

« Exécution du budget des communautés européennes »



Crédit
du compte **477.632**

« Opérations liées aux prélèvements sur recettes au profit de l'Union européenne réalisées par l'ACCT sur la gestion suivante - Produits encaissés en gestion suivante - Budget général - Recettes non fiscales ».

Annexes

ANNEXE 1

Prélèvements sur les recettes de l'État au profit des collectivités territoriales

PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES					
Ligne de recette Spécification comptable	Libellé Nature du prélèvement	Comptes de charges	Comptes de tiers budgétaires	Comptes de tiers de dotations aux collectivités territoriales	
		Débité	Crédité/Débité	Crédité par l'A.C.C.T.	
Dotations					
3101	Prélèvement au titre de la dotation globale de fonctionnement				465.121 Dotation globale de fonctionnement
3101.02	Répartition initiale de l'année	653.1121	452.35		465.1211x Répartition initiale de l'année
3101.12	Versements complémentaires au titre de la dotation de l'année précédente	653.1121	452.35		465.1214x Versements complémentaires au titre de l'article L.1613-2 du Code général des collectivités territoriales
3102	Prélèvement du produit des amendes forfaitaires de la police de la circulation				465.122x Produits des amendes forfaitaires de la police de la circulation
3102.02		653.1122	452.35		
3103	Prélèvement au titre de la dotation spéciale pour le logement des instituteurs				465.124x Dotation spéciale instituteurs D.S.I.
3103.02		653.1123	452.35		
3108	Prélèvement au titre de la dotation élu local				
3108.02		653.1124	452.35		465.126x Dotation élu local
Compensations					
3104	Prélèvement au titre de la compensation des pertes de taxe professionnelle et de redevance des mines				465.111x Compensation des pertes de taxe professionnelle et de redevance des mines
3104.02		653.1111	452.35		
3105	Prélèvement au titre de la dotation de compensation de la taxe professionnelle				465.113x Dotation de compensation de la taxe professionnelle D.C.T.P.
3105.02		653.1113	452.35		

PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DES COLLECTIVITÉS TERRITORIALES					
Ligne de recette Spécification comptable	Libellé Nature du prélèvement	Comptes de charges	Comptes de tiers budgétaires	Comptes de tiers de dotations aux collectivités territoriales	
		Débité	Crédité/Débité	Crédité par l'A.C.C.T.	
Compensations					
3106 3106.02	Prélèvement au titre du fonds de compensation pour la T.V.A.	653.1112	452.35	465.112x Fonds de compensation pour la T.V.A. - F.C.T.V.A.	
3107 3107.02	Prélèvement au titre de la compensation d'exonérations relatives à la fiscalité locale	653.1114	452.35	465.114x Compensation d'exonérations relatives à la fiscalité locale	
3109 3109.02	Prélèvement au profit de la collectivité territoriale de Corse et des départements de Corse	653.1115	452.35	465.116x Reversement de T.I.P.P. à la collectivité territoriale et aux départements de Corse	
3110 3110.02	Prélèvement au titre de la compensation de la suppression de la part salaire de la taxe professionnelle	653.1116	452.35	465.117x Compensation de la suppression de la part salaire de la taxe professionnelle aux fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle	

ANNEXE 2

Prélèvements sur les recettes de l'État au profit de l'Union européenne

PRÉLÈVEMENTS SUR LES RECETTES DE L'ÉTAT AU PROFIT DE L'UNION EUROPÉENNE					
Ligne de recette Spécification comptable	Libellé Nature du prélèvement	Comptes de charges	Comptes de tiers budgétaires	Comptes de dépôts de fonds de l'Union européenne	
		Débité	Crédité/Débité	Crédité par l'A.C.C.T.	
VERSEMENT À L'UNION EUROPÉENNE					
3201	Prélèvement au titre de la contribution financière T.V.A.	654.1511	452.4221	445.6 Exécution du budget des communautés européennes.	
3201.02					
3201	Prélèvement au titre de la contribution financière P.N.B.	654.1512	452.4221	445.6 Exécution du budget des communautés européennes	
3201.12					
3201	Prélèvement au titre des ressources douanières	654.1513	452.4221	445.6 Exécution du budget des communautés européennes	
3201.22					
3201	Prélèvement au titre de la production du sucre	654.1514	452.4221	445.6 Exécution du budget des communautés européennes	
3201.32					
3201	Autres prélèvements	654.1515	452.4221	445.6 Exécution du budget des communautés européennes	
3201.42					
Ligne de recette Spécification comptable	Libellé Nature du prélèvement	Comptes de charges	Comptes de tiers budgétaires	Comptes de dépôt de fonds de l'Union européenne	
		Crédité	Débité/Crédité	Crédité en négatif par l'A.C.C.T.	
PRÉLÈVEMENT REMBOURSÉ PAR L'UNION EUROPÉENNE					
3201	Prélèvement au titre des ressources douanières (remboursement de droits de douanes à rétrocéder à Monaco)	654.1513	452.4222	445.6 Exécution du budget des communautés européennes	
3201.22					

Tome 7

LE RATTACHEMENT DES CHARGES À L'EXERCICE

SOMMAIRE

TITRE 1	
LES CHARGES À PAYER	618
CHAPITRE 1	
CHAMP D'APPLICATION.....	620
1. La notion de charges à payer dans le cadre du palier 2006.....	621
1.1. Généralités	621
1.2. Illustration	621
2. Le champ d'application	621
3. Le recensement des charges à payer en fin d'exercice	626
CHAPITRE 2	
COMPTABILISATION DES CHARGES À PAYER.....	627
1. Présentation des comptes utilisés	629
2. Schémas comptables	630
2.1. Écriture à la clôture de l'exercice	630
2.2. Écriture en début d'exercice suivant.....	631
TITRE 2	
LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE	632
CHAPITRE 1	
CHAMP D'APPLICATION.....	634
1. Champ d'application	635
2. Tableau récapitulatif.....	635
CHAPITRE 2	
COMPTABILISATION DES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE	636
1. Écritures à la clôture de l'exercice	637
2. Écritures au début de l'exercice suivant	638

TITRE 1

Les charges à payer

***L**es charges à payer au titre d'un exercice sont les charges qui ont donné lieu à service fait au cours de cet exercice, mais qui n'ont pas été comptabilisées avant la clôture de ce dernier.*

Conformément au principe de la constatation des droits et obligations, ces charges doivent être rattachées, lors des opérations d'inventaire, à l'exercice au cours duquel elles ont pris naissance.

Le rattachement de la charge à l'exercice s'effectue dès lors que le service fait est constaté sur l'exercice qui s'achève.

CHAPITRE 1

Champ d'application

1

LA NOTION DE CHARGES À PAYER DANS LE CADRE DU PALIER 2006**1.1. GÉNÉRALITÉS**

Au 1^{er} janvier 2006, et dans le cadre du palier, il est recherché, en cours d'exercice, une comptabilisation des charges au plus près de la norme.

Les faits générateurs retenus sont :

- « l'émission du mandat » dans NDL ;
- et « la validation du dossier de liquidation par le service gestionnaire » dans ACCORD-LOLF.

L'émission des mandats et dossiers de liquidation se traduit en comptabilité générale par l'enregistrement de la charge et de la dette correspondante de l'État à l'égard du tiers (fournisseur, bénéficiaire final dans le cadre des politiques d'intervention...).

En cours d'exercice, les charges ne sont donc pas enregistrées en comptabilité générale dès le service fait, mais postérieurement.

En conséquence, pour la mise en œuvre de la norme n° 2 sur les charges, il convient, en fin d'exercice et au titre des écritures d'inventaire, de procéder au rattachement des charges.

Ainsi, doivent être rattachées à l'exercice les opérations pour lesquelles :

- le service est fait et la facture (ou toute autre pièce justificative) est non parvenue, notion de charge à payer stricto sensu ;
- le service est fait, la facture (ou toute autre pièce justificative) est parvenue mais aucun mandatement ou ordonnancement n'a été opéré, notion de charge à payer au sens large.

Ces écritures d'inventaire, d'ordre strictement comptable, ne sont retracées qu'en comptabilité générale.

1.2. ILLUSTRATION

Le schéma en pages suivantes illustre la notion de charges à payer en matière d'achats et de prestations externes.

2

LE CHAMP D'APPLICATION

L'ensemble des charges de l'État peuvent donner lieu à comptabilisation de charges à payer en fin d'exercice :

- les charges de fonctionnement direct (achats et prestations externes, charges de personnel) ;
- les charges de fonctionnement indirect (subventions pour charges de service public) ;
- les charges d'intervention (transferts aux ménages, transferts aux entreprises, transferts aux collectivités) ;
- les charges financières.



Il convient de se reporter au Livre 4 « Dette financière et instruments financiers à terme » qui traite des charges financières.

Le tableau présenté en pages suivantes permet d'identifier pour chaque catégorie d'opération le critère de rattachement de la charge à l'exercice (service fait), ainsi que les modalités d'évaluation du montant de la charge à payer.

Remarque : le terme « charges à payer » recouvre tout à la fois les opérations de fonctionnement et les immobilisations.

Les charges à payer en matière d'immobilisations sont exposées dans le Livre 5 consacré aux immobilisations et aux stocks.

Exemple : Réalisation d'une partie des travaux de construction d'un bâtiment. État d'acompte d'un montant de 100.000 euros reçu par l'ordonnateur le 22 décembre N, non comptabilisé à la clôture de l'exercice. Une charge à payer est à enregistrer. L'écriture correspondante est de type :



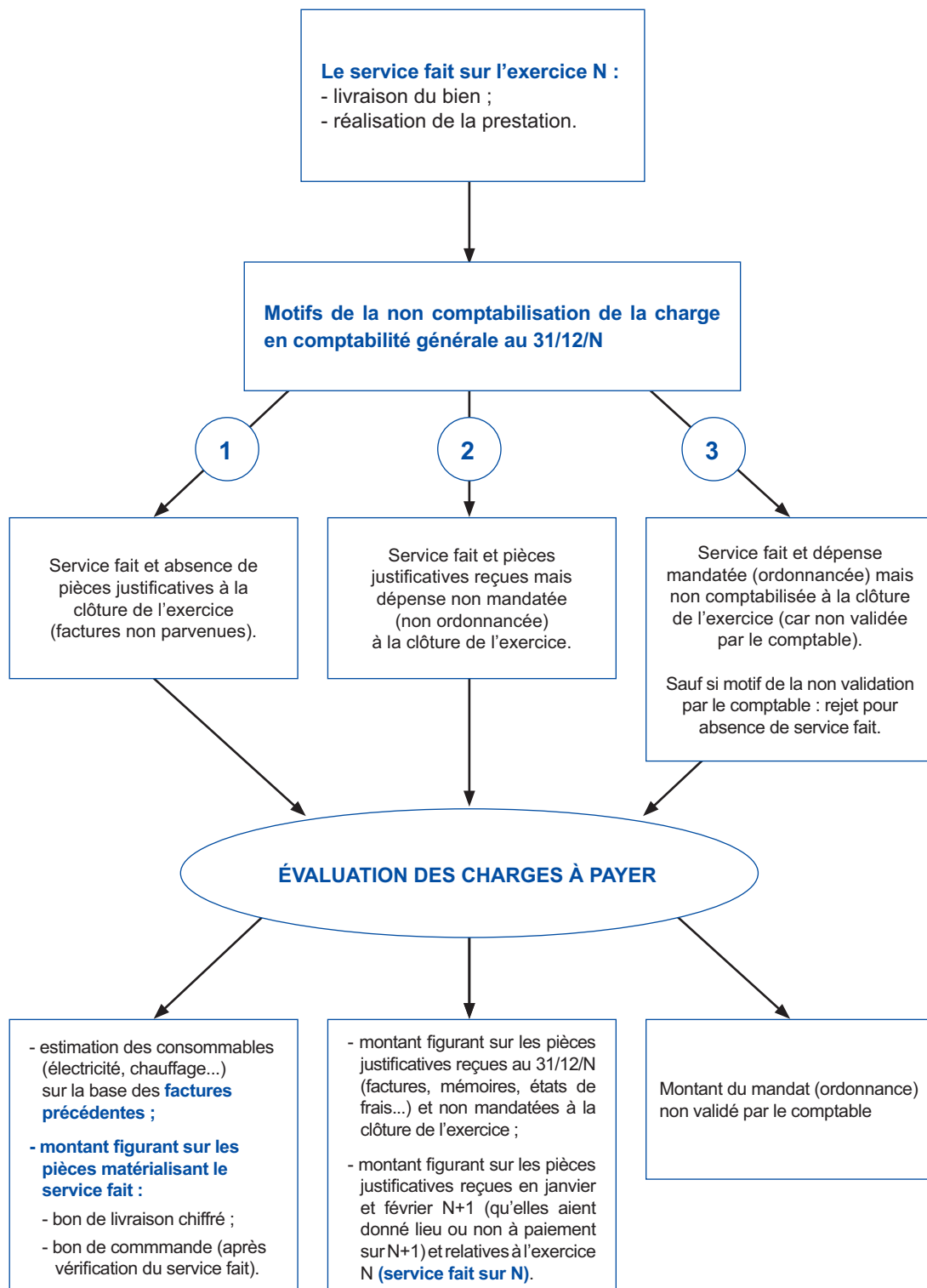
Débit d'un compte de classe 2 concerné



Crédit
du compte 408.4

« Fournisseurs - Factures non parvenues ».

❑ COMMENT ÉVALUER UNE CHARGE À PAYER EN MATIÈRE D'ACHATS DE BIENS ET PRESTATIONS EXTERNES



Charges de fonctionnement direct		
Achats, prestations externes et autres charges externes		
Catégories de charges	Identification du service fait (au cours de l'exercice)	Détermination du montant de la charge à payer
Marchés passés sans formalités préalables : - Achats sur factures ou sur mémoires de fournitures, services ou travaux ; - Services soumis au régime de l'article 30 du C.M.P. (consultations d'avocats...)	Livraison du bien (achat de marchandises) ou réalisation de la prestation (prestation de service)	La charge à payer peut être déterminée : - par estimation (comparaison année précédente, quantité de bien livrée...) ; - montant figurant sur le bon de livraison ; - par extension, au vu de la facture non mandatée (ordonnancée) à la fin de l'exercice.
Marchés de fournitures couran- tes, services ou travaux	Livraison des fournitures, réception des services ou des travaux	La charge à payer peut être déterminée : - par estimation (comparaison année précédente, quantité de bien livrée...) ; - montant figurant sur le bon de livraison ; - par extension, au vu de la facture non mandatée (ordonnancée) à la fin de l'exercice.
Contrats d'abonnement	Réception de l'abonnement	Prorata temporis de l'abonnement payable à terme échu.
Baux	Réception de l'avis d'échéance	Prorata temporis du loyer payable à terme échu.
Indemnisations non contentieu- ses suite à demande préalable (dépenses sans condamna- tions)	Décision d'indemnisation non contentieuse	Montant des dépenses en instance de paiement (exhaustivité des pièces justificatives).
Condamnations pécuniaires suite à décision de justice	Décision de justice fixant le montant de la condamnation pécuniaire	Montant des dépenses en instance de paiement (exhaustivité des pièces justificatives).
Remboursements divers (frais de déplacement, de ré- ception, liés aux élections...)	Décision de remboursement	Montant des dépenses en instance de paiement (exhaustivité des pièces justificatives).
Impôts et taxes	Exercice d'une activité soumise à taxation ou détention d'un bien immeuble à la date d'imposition ou occupation du bien immeuble au 1 ^{er} janvier de l'année	Montant figurant sur l'avis d'imposition non mandaté (ordonnancé) à la fin de l'exercice.

Charges de fonctionnement direct		
Charges de personnel		
Catégories de charges	Identification du service fait (au cours de l'exercice)	Détermination du montant de la charge à payer
Rémunérations et accessoires	Service fait (travail effectué)	Montant de la rémunération due (avancement, indemnités, heures supplémentaires...) mais non liquidée sur le traitement à la fin de l'exercice.
Jury de concours	Participation aux examens	Montant de la rémunération due mais non liquidée sur le traitement à la fin de l'exercice.
Charges de pensions : - pensions civiles et militaires de retraite, et rentes viagères d'invalidité ; - allocations temporaires d'invalidité.	- constatation du droit à pension (existence du droit à pension à l'échéance) ; - constatation du droit à allocation (existence du droit à allocation à l'échéance).	Montant dû mais non liquidé à la fin de l'exercice.

Charges de fonctionnement indirect		
Catégories de charges	Identification du service fait (au cours de l'exercice)	Détermination du montant de la charge à payer
Subventions pour charges de service public	Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)	Montant figurant sur l'acte attributif ou l'acte liquidatif non mandaté (ordonnancé) à la fin de l'exercice. Dépenses en instance de paiement (exhaustivité des pièces justificatives).

Charges d'intervention		
Catégories de charges	Identification du service fait (au cours de l'exercice)	Détermination du montant de la charge à payer
Transferts	Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)	Montant figurant sur l'acte attributif ou l'acte liquidatif non mandaté (ordonnancé) à la fin de l'exercice. Dépenses en instance de paiement (exhaustivité des pièces justificatives).

3

LE RECENSEMENT DES CHARGES À PAYER EN FIN D'EXERCICE

Les charges se rapportant à l'exercice N, recensées entre le 31 décembre N et l'arrêté des comptes de N, peuvent être rattachées à l'exercice N à condition que leur montant puisse être évalué de manière fiable.

Deux modes de recensement sont à distinguer :

- utilisation au niveau central des informations disponibles dans l'application ACCORD-LOLF (la saisie du service fait y est rendue obligatoire à compter du 1^{er} janvier 2006) ;
- conduite d'un recensement au niveau déconcentré auprès des services gestionnaires, l'application NDL ne connaissant pas le service fait.

Remarque : La présente instruction a uniquement pour objet d'exposer les généralités relatives au rattachement des charges à l'exercice (définitions, comptes utilisés, schémas comptables...), et n'a pas vocation à se substituer à l'ensemble de la documentation diffusée chaque fin d'année au titre du mode opératoire spécifique au recensement des charges à rattacher.

CHAPITRE 2

Comptabilisation des charges à payer

***L**a comptabilisation des charges à payer s'effectue par le débit d'un compte de charge correspondant à la nature de l'opération traitée et le crédit d'un compte de bilan retraçant la dette de l'État.*

1

PRÉSENTATION DES COMPTES UTILISÉS

Les comptes de bilan relatifs aux charges à payer sont répertoriés dans le tableau ci-dessous.

N° des comptes	Comptes de bilan associés	
168.8	Intérêts courus	
	168.81	Intérêts courus sur OAT
	168.82	Intérêts courus sur BTAN
	168.83	Intérêts courus sur titres non négociables
408	Fournisseurs - Factures non parvenues	
	408.1	Fournisseurs - Factures non parvenues sur achats de biens et de prestations de services
	408.4	Fournisseurs d'immobilisations - Factures non parvenues
428	Personnel, pensionnés et comptes rattachés - Charges à payer et produits à recevoir	
	428.61	Charges à payer - Personnel
	428.62	Charges à payer - Pensionnés
	428.68	Charges à payer - Oeuvres sociales
438	État, Sécurité sociale et autres organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir	
	438.16	État - Charges à payer
	438.26	Sécurité sociale - Charges à payer
	438.76	Autres organismes sociaux - Charges à payer
458	Opérateurs de l'État et tiers créiteurs dans le cadre des politiques d'intervention - Charges à payer	
	458.1	Subventions pour charges de service public - Charges à payer
	458.2	Charges d'intervention - Charges à payer
	458.3	Mise en jeu de garanties - Charges à payer
468	Divers - Autres passifs - Charges à payer et produits à recevoir	
	468.6	Charges à payer

Remarque : Les comptes 168.8 « Intérêts courus » et 408.4 « Fournisseurs d'immobilisations - Factures non parvenues » sont donnés pour mémoire : ils sont traités respectivement au sein des Livres 4 et 5.

2

SCHÉMAS COMPTABLES

□ 2.1. ÉCRITURE À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Les écritures de charges à payer sont des écritures d'inventaire qui n'ont aucun impact en comptabilité budgétaire.

☞ À la clôture de l'exercice N, la comptabilisation des charges à payer s'effectue de la manière suivante, en date comptable du 31 décembre N :

↗ Débit d'un compte de charges concerné (classe 6)

↘ Crédit d'un compte de charges à payer concerné (classe 4).

Exemple n°1 : Livraison de fournitures de bureau le 27 décembre N. À la clôture de l'exercice, cette livraison n'a pas été comptabilisée. Le montant correspondant à ce qui a été livré constitue une charge à payer au titre de l'exercice N.

- Écriture de rattachement de la charge à l'exercice, passée en date comptable du 31 décembre N :

↗ Débit
du compte **606.271** « Achats non stockés - Fournitures de bureau »

↘ Crédit
du compte **408.1** « Fournisseurs - Factures non parvenues sur achats de biens et de prestations de services »

pour le montant figurant sur le bon de livraison si celui-ci est chiffré (ou le bon de commande).

Exemple n°2 : Enregistrement de la taxe d'habitation à payer : le fait générateur de l'impôt est intervenu au cours de l'exercice N, mais l'avis d'imposition n'est pas parvenu à la clôture de ce dernier.

- Écriture de rattachement de la charge à l'exercice, passée en date comptable du 31 décembre N :

↗ Débit
du compte **621.24** « Autres impôts, taxes et versements assimilés - Taxe d'habitation »

↘ Crédit
du compte **438.16** « État - Charges à payer »

pour le montant estimé de l'impôt (par rapport à l'année précédente par exemple).

2.2. ÉCRITURE EN DÉBUT D'EXERCICE SUIVANT

En fin d'exercice N, les comptes de charges à payer (comptes 168.8, 408, 428, 438, 458 et 468) présentent un solde créditeur.

➤ *Après reprise des soldes créditeurs en balance d'entrée N + 1, les comptes de charges à payer précités sont apurés par contre-passation des écritures, en date courante N + 1 :*

↶ Débit d'un compte de charges à payer concerné (classe 4)

↷ Crédit d'un compte de charges concerné (classe 6).

➤ *Après l'émission du mandat (dossier de liquidation validé par le service gestionnaire), la charge est comptabilisée normalement :*

↶ Débit d'un compte de charges concerné (classe 6).

↷ Crédit d'un compte de classe 4 de contrepartie associé.

L'impact de la charge est sans incidence sur le résultat de l'exercice N+1 du fait de sa contre-passation en début d'année.

Exemple n° 1 : *Contre-passation de l'écriture de charges à payer relative aux fournitures de bureau.*

- Écriture de contre-passation, enregistrée en date courante N+1 :

↶ Débit du compte **408.1** « Fournisseurs - Factures non parvenues sur achats de biens et de prestations de services »

↷ Crédit du compte **606.271** « Achats non stockés - Fournitures de bureau »

pour le montant initialement comptabilisé en date du 31/12/N.

Exemple n° 2 : *Contre-passation de l'écriture de charges à payer relative à la taxe d'habitation.*

- Écriture de contre-passation, enregistrée en date courante N+1 :

↶ Débit du compte **438.16** « État - Charges à payer »

↷ Crédit du compte **621.24** « Autres impôts, taxes et versements assimilés - Taxe d'habitation »

pour le montant initialement comptabilisé en date du 31/12/N.

TITRE 2

Les charges constatées d'avance

***L**es charges constatées d'avance sont des charges dont la comptabilisation est intervenue au cours de l'exercice mais pour lesquelles le service fait interviendra sur l'exercice suivant.*

Ces charges comptabilisées sur un exercice donné mais relevant de l'exercice suivant doivent être soustraites des charges de l'exercice à la clôture de celui-ci.

CHAPITRE 1

Champ d'application

1 CHAMP D'APPLICATION

Les charges enregistrées avant service fait donnent lieu, en fin d'exercice, à la comptabilisation de charges constatées d'avance.

Contrairement aux charges à payer, les charges constatées d'avance ne sont comptabilisées que pour certaines catégories de charges. Il s'agit essentiellement :

- des achats non stockables (électricité, eau, gaz...) ;
- et des prestations de services (loyers, primes d'assurances, abonnements...) payés d'avance.

2 TABLEAU RÉCAPITULATIF

Le tableau ci-dessous permet d'identifier, pour chaque catégorie d'opération pouvant donner lieu à comptabilisation de charges constatées d'avance, le critère de rattachement de la charge à l'exercice (service fait sur l'exercice suivant), et les modalités d'évaluation du montant de la charge constatée d'avance.

Charges de fonctionnement direct		
Achats, prestations externes et autres charges externes		
Catégories de charges	Identification du service fait (au cours de l'exercice suivant)	Détermination du montant de la charge constatée d'avance
Achats consommables et non stockables (électricité, eau, gaz...)	Consommation de la prestation de service	Prorata temporis de la facture payable d'avance.
Contrats d'abonnement (téléphone, revues...)	Part de l'abonnement relative à l'exercice suivant	Prorata temporis de l'abonnement payable d'avance.
Primes d'assurances	Part de la prime relative à l'exercice suivant	Prorata temporis de la prime d'assurance payable d'avance.
Baux	Part du loyer ou de la redevance relative à l'exercice suivant	Prorata temporis du loyer ou de la redevance payable d'avance.

Exemple : loyer payable d'avance par trimestre.

Réception de l'avis d'échéance en novembre N au titre des mois de novembre, décembre N et janvier N+1 pour un montant de 9 000 euros. Le loyer relatif à janvier N+1 constitue une charge constatée d'avance.

Montant de la charge constatée d'avance :

$$\frac{9\,000}{3} = 3\,000$$

CHAPITRE 2

Comptabilisation des charges constatées d'avance

Les écritures relatives aux charges constatées d'avance sont des écritures d'inventaire qui n'ont aucun impact en comptabilité budgétaire.

1

ÉCRITURES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Les charges comptabilisées sur l'exercice mais relevant de l'exercice suivant doivent être soustraites du montant des charges de l'exercice à la clôture de celui-ci, pour être transférées à un compte de bilan (compte de classe 4).

Les écritures de charges constatées d'avance permettent de déduire comptablement les charges qui ont été rattachées à tort à l'exercice N.

Le compte de bilan correspondant est le compte 486 « Charges constatées d'avance ».

☞ La comptabilisation des charges constatées d'avance s'effectue de la manière suivante, en date comptable du 31 décembre N :

↶ Débit « Charges constatées d'avance »
du compte **486**

↷ Crédit des comptes de **classe 6** concernés.

Exemple : Enregistrement, en date comptable du 31 décembre N, de la charge constatée d'avance relative au loyer payé d'avance

↶ Débit « Charges constatées d'avance »
du compte **486**

↷ Crédit « Locations de bâtiments à usage administratif ou technique »
du compte **611.312**

pour 3 000 euros, correspondant au loyer de janvier N+1 payé d'avance.

2

ÉCRITURES AU DÉBUT DE L'EXERCICE SUIVANT

En fin d'exercice N, le compte 486 « Charges constatées d'avance » présente un solde débiteur.

➤ Après reprise du solde débiteur en balance d'entrée N+1, le compte 486 précité est apuré par contre-passation des écritures, en date courante N+1 :

↶ Débit des comptes de classe 6 concernés

↷ Crédit « Charges constatées d'avance ».
du compte 486

Cette écriture permet de réintégrer les charges sur l'exercice qui s'ouvre.

Exemple : contre-passation, en date courante N+1, de la charge constatée d'avance

↶ Débit « Locations de bâtiments à usage administratif ou
du compte 611.312 technique »

↷ Crédit « Charges constatées d'avance »
du compte 486

pour 3 000 euros, correspondant au loyer de janvier N+1 payé d'avance sur N.

Impression : Imprimerie Nationale
5, avenue Louis Luc - 94607 CHOISY-LE-ROI

ISSN : 0984 9114