INSTRUCTION CODIFICATRICE

M9.6 – OP@LE

TOME 1 : L'établissement public local d'enseignement acteurs et environnement

TOME 2 : Le budget et son exécution

TOME 3 : Le cadre comptable

TOME 4 : Le compte financier

ANNEXES

TOME 1 : L'établissement public local d'enseignement acteurs et environnement..... 18

1.1. ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT .. 18

1.1.1. STATUT ET MISSIONS DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT 18
1.1.2. LES ACTEURS DE L'ADMINISTRATION FINANCIERE 19
1.1.2.1. Le conseil d'administration 19
1.1.2.1.1. Le président du conseil d'administration 19
1.1.2.1.2. Les membres du conseil d'administration 19
1.1.2.1.3. Les attributions du conseil d'administration 20
1.1.2.1.3.1. Les attributions décisionnelles du conseil d'administration 20
1.1.2.1.3.2. Les attributions consultatives du conseil d'administration 21
1.1.2.2. La commission permanente 22
1.1.2.3. Le rôle du chef d'établissement, ordonnateur de l'établissement public local d'enseignement 22
1.1.2.3.1. Les compétences du chef d'établissement 22
1.1.2.3.1.1. Le chef d'établissement est ordonnateur des recettes et des dépenses 23
1.1.2.3.1.2. Le chef d'établissement prépare les travaux et exécute les délibérations du conseil d'administration 23
1.1.2.3.1.3. Le chef d'établissement transmet les actes de l'établissement 24
1.1.2.3.1.4. Les relations du chef d'établissement avec la collectivité de rattachement 24
1.1.2.3.1.5. Le chef d'établissement assure le bon fonctionnement du service public 25
1.1.2.3.2. Les modalités de délégation de signature du chef d'établissement 26
1.1.2.4. L'adjoint gestionnaire 27
1.1.2.4.1. La gestion matérielle 27
1.1.2.4.2. La gestion financière 29
1.1.2.4.3. La gestion administrative 30
1.1.2.5. L'agent comptable 30
1.1.2.5.1. La nomination de l'agent comptable 31
1.1.2.5.1.1. Le cautionnement 31
1.1.2.5.1.1.1. Constitution 31
1.1.2.5.1.1.2. Libération 31
1.1.2.5.1.1.3. La prestation de serment 32
1.1.2.5.1.2. L'installation 32
1.1.2.5.2. La fonction de comptable public 33
1.1.2.5.3. Les mandataires de l'agent comptable 34
1.1.2.5.4. L'intérim comptable 35
1.1.2.5.5. La responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable 35
1.1.2.5.5.1. Le champ de la responsabilité 35
1.1.2.5.5.2. Les circonstances de la force majeure 36
1.1.2.5.5.3. La mise en jeu de la responsabilité 36
1.1.2.6. Les régisseurs 37
1.1.3. LES CONTROLES ADMINISTRATIFS ET FINANCIERS 38
1.1.3.1. Le contrôle des actes 38
1.1.3.1.1. Les actes budgétaires 39
1.1.3.1.1.1. Les délais de transmission 39
1.1.3.1.1.2. Le contrôle du préfet 39
1.1.3.1.2. Les actes portant sur le contenu ou l'organisation de l'action éducatrice 40
1.1.3.1.3. Les autres actes 40
1.1.3.1.3.1. Les marchés publics 41
1.1.3.1.3.2. Les actes relatifs aux personnels liés par contrat à l'établissement 41
1.1.3.1.3.3. Les autres contrats ou conventions 42
1.1.3.2. La maîtrise des risques comptables et financiers 42
1.1.3.2.1. La démarche de contrôle interne 42
1.1.3.2.2. La maîtrise des risques comptables et financiers liés aux régies d'avances ou de recettes 43
1.1.3.2.3. Les contrôles externes en cours de gestion 44
1.1.3.2.3.1. Les contrôles de l'IGESR 44
1.1.3.2.3.2. Les contrôles de la direction régionale ou départementale des finances publiques 44
1.1.3.3. Les contrôles des chambres régionales et territoriales des comptes 45
1.1.3.3.1. Apurement administratif ou contrôle juridictionnel des comptes 45
1.1.3.3.1.1. Apurement administratif 45
1.1.3.3.1.2. Contrôle juridictionnel 46
1.1.3.3.2. Le contrôle de la gestion 48
1.1.3.3.3. Le contrôle budgétaire 48

1.1.3.4. Les autres contrôles 48

1.2. L'EPLE DANS SON ENVIRONNEMENT 49

1.2.1. LA COOPERATION ENTRE ETABLISSEMENTS 49
1.2.1.1. Les règles générales de coopération 49
1.2.1.2. Les groupements comptables 50
1.2.1.3. Les groupements de services 50
1.2.1.3.1. Cas particulier du service de restauration et d'hébergement 51
1.2.1.3.1.1. Fonctionnement 51
1.2.1.3.1.2. Constatation des droits 51
1.2.1.4. Formation par l'apprentissage et formation continue 52
1.2.1.5. Les groupements d'établissements 53
1.2.1.6. Les ensembles immobiliers 53
1.2.1.6.1. Le chef d'établissement 54
1.2.1.6.2. Le conseil d'administration 54
1.2.1.7. La paie à façon 54
1.2.2. LES GROUPEMENTS D'INTERET PUBLIC (GIP) 54
1.2.3. LES ASSOCIATIONS 55

2. Tome 2 - Le budget et son exécution 56

2.1. LE BUDGET 56

2.1.1. LES PRINCIPES BUDGETAIRES 56
2.1.1.1. L'annualité 56
2.1.1.2. L'unité 57
2.1.1.3. L'universalité 57
2.1.1.3.1. La non-contraction 57
2.1.1.3.2. La non-affectation 58
2.1.1.3.2.1. Les ressources sous conditions d'emploi 58
2.1.1.4. La spécialité 58
2.1.1.5. L'équilibre budgétaire 58
2.1.1.5.1. L'équilibre de la section de fonctionnement 59
2.1.1.5.1.1. Le résultat prévisionnel 59
2.1.1.5.1.2. La capacité ou l'insuffisance d'autofinancement (CAF/IAF) 59
2.1.1.5.2. L'équilibre de la section des opérations en capital 59
2.1.2. DEFINITION DU BUDGET 60
2.1.2.1. La contexture du budget 60
2.1.2.1.1. Les sections 60
2.1.2.1.2. Les services 61
2.1.2.1.3. Les budgets annexes 61
2.1.2.1.4. La valorisation des emplois 61
2.1.2.2. La nomenclature budgétaire 62
2.1.2.2.1. La section de fonctionnement 62
2.1.2.2.1.1. Les services généraux 62
2.1.2.2.1.2. Les services spéciaux 62
2.1.2.2.2. Le contenu des services 63
2.1.2.2.3. La section d'investissement 63
2.1.2.3. Les budgets annexes 63
2.1.2.4. Dispositions spécifiques applicables aux mutualisations 64
2.1.2.5. Le service de restauration et d'hébergement 64
2.1.2.5.1. Modification des crédits ouverts 64
2.1.2.5.2. Pièces annexes au budget 65
2.1.3. LA PROCEDURE BUDGETAIRE 65
2.1.3.1. Le calendrier budgétaire 65
2.1.3.2. Le vote et l'approbation du budget 67
2.1.3.3. Caractère exécutoire et publicité du budget 68
2.1.3.4. L'absence de budget exécutoire au 1er janvier 68
2.1.3.5. La modification du budget 68
2.1.3.6. Le contrôle des actes budgétaires 69

2.2. L'EXECUTION DES RECETTES 69

2.2.1. LES PRINCIPES GENERAUX DE L'EXECUTION DES RECETTES 69

2.2.1.1. La liquidation ... 70
2.2.1.1.1. La constatation des droits ... 70
2.2.1.1.2. La liquidation des sommes dues ... 70
2.2.1.1.3. Cas particulier ... 71
2.2.1.2. Les recettes - seuil de recouvrement ... 71
2.2.1.3. Les recettes perçues avant émission des titres de recettes ... 71
2.2.1.4. Les dons et legs : cas particulier (art. R. 421-66 du code de l'éducation). ... 72
2.2.1.4.1. Les effets de la délivrance ou de l'envoi en possession ... 72
2.2.1.4.2. Les recettes provenant des dons et legs ... 72
2.2.1.4.3. Cas d'un excédent de revenu restant disponible au 31 décembre ... 72
2.2.1.4.4. Cas où le montant des revenus de libéralité ne correspond plus aux charges imposées ... 73
2.2.1.4.5. Modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant ou groupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues ... 73
2.2.2. LES TITRES DE RECETTES ... 73
2.2.2.1. Les délais d'émission ... 73
2.2.2.2. La prescription ... 73
2.2.2.3. Le contenu et la présentation des titres ... 73
2.2.2.3.1. La formule exécutoire des titres de recettes ... 73
2.2.2.3.2. La présentation formelle des titres de recettes ... 74
2.2.2.3.3. Contenu du titre exécutoire ... 74
2.2.3. L'ANNULATION OU LA REDUCTION D'UN TITRE DE RECETTES ... 75
2.2.4. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES RECETTES ... 76
2.2.4.1. Les contrôles incombant à l'agent comptable ... 76
2.2.4.1.1. Le contrôle de l'autorisation de percevoir des recettes ... 77
2.2.4.1.2. Le contrôle de la mise en recouvrement des créances ... 77
2.2.4.1.3. Le contrôle de la régularité des réductions et des annulations ... 77
2.2.4.2. Les suites des contrôles effectués par l'agent comptable ... 78
2.2.4.2.1. Le rejet des titres de recettes ... 78
2.2.4.2.2. La prise en charge des titres de recettes ... 78
2.2.4.3. Les avis des sommes à payer ... 78
2.2.4.4. Les moyens d'encaissement ... 79
2.2.4.4.1. L'encaissement d'espèces ... 79
2.2.4.4.2. La remise de chèques bancaires ... 79
2.2.4.4.2.1. Les vérifications lors de la remise de chèques ... 80
2.2.4.4.2.2. Le suivi des chèques ... 80
2.2.4.4.2.3. Le suivi des chèques impayés ... 80
2.2.4.4.2.4. Le traitement des chèques perdus ... 81
2.2.4.4.3. Le virement au compte de disponibilités de l'EPLE ... 81
2.2.4.4.4. L'encaissement de recettes par prélèvement bancaire ... 82
2.2.4.4.4.1. L'attribution d'un numéro Identifiant Créancier SEPA (ICS) ... 82
2.2.4.4.4.2. La gestion du mandat de prélèvement SEPA incombe au créancier ... 82
2.2.4.4.4.3. L'information des débiteurs ... 83
2.2.4.4.4.4. La constitution des prélèvements ... 83
2.2.4.4.4.5. Les cas de rejet des prélèvements ... 83
2.2.4.4.5. Les « mandats cash » ... 83
2.2.4.4.6. Les chèques vacances ... 84
2.2.4.4.7. La monétique (encaissement par télépaiement) ... 84
2.2.4.4.7.1. L'encaissement de recettes par carte bancaire ... 84
2.2.4.4.7.2. L'encaissement des recettes par TIPI (Titres Payables sur Internet) Payfip ... 85
2.2.4.4.7.3. La carte services (porte-monnaie électronique) ... 85
2.2.4.4.8. L'imputation du règlement ... 85
2.2.4.4.9. Le recouvrement amiable par l'agent comptable ... 85
2.2.4.4.9.1. Les personnes habilitées à encaisser les recettes ... 86
2.2.4.4.9.2. Le recouvrement amiable par un régisseur de recettes ... 86
2.2.4.5. La compensation légale ... 87
2.2.4.5.1. Les conditions de la compensation légale ... 87
2.2.4.5.2. Les obstacles à la compensation ... 87
2.2.4.5.3. L'exercice de la compensation ... 87
2.2.4.5.4. La date d'effet de la compensation ... 88
2.2.4.6. Le recouvrement contentieux ... 88
2.2.4.6.1. L'obligation de détenir un titre exécutoire ... 88

2.2.4.6.2. Le principe de proportionnalité des mesures d'exécution forcée ... 89
2.2.4.6.3. Description des mesures d'exécution forcée ... 89
2.2.4.6.3.1. La saisie administrative à tiers détenteurs ... 89
2.2.4.6.3.2. Les mesures d'exécution forcée par voie d'huissier de justice ... 89
2.2.4.6.3.2.1. La responsabilité de l'huissier ... 90
2.2.4.6.3.2.2. La procédure ... 90
2.2.4.6.3.2.3. Les dépenses afférentes aux actions de recouvrement forcé ... 91
2.2.4.6.4. Les *mesures* conservatoires ... 91
2.2.4.6.5. Les mesures d'exécution ... 92
2.2.4.6.5.1. Les principales mesures d'exécution nécessitant l'intervention d'un huissier de justice ... 92
2.2.4.6.5.2. La saisie des rémunérations (articles L3252-1 et R3252-1 et suivants du code du travail) ... 92
2.2.4.6.5.3. La saisie des comptes bancaires ... 93
2.2.4.6.6. La suspension des mesures d'exécution forcée ... 93
2.2.4.6.6.1. La suspension des mesures d'exécution forcée à l'initiative de l'établissement. ... 93
2.2.4.6.6.2. L'opposition formée par le débiteur devant la juridiction compétente ... 94
2.2.4.6.6.2.1. L'opposition à l'exécution : le recours contre le bien-fondé de la créance ... 94
2.2.4.6.6.2.2. L'opposition à poursuites : le recours contre les mesures de l'exécution forcée ... 94
2.2.4.6.6.2.3. Les effets communs aux deux types de recours ... 95
2.2.4.7. Les procédures particulières de recouvrement contentieux ... 95
2.2.4.7.1. Le recouvrement des créances sur des personnes morales de droit public ... 95
2.2.4.7.1.1. Le recouvrement des créances à l'encontre de l'État ... 95
2.2.4.7.1.2. Le recouvrement des créances à l'encontre d'un établissement public national ... 95
2.2.4.7.1.3. Le recouvrement des créances à l'encontre d'un EPSCP ... 96
2.2.4.7.1.4. Le recouvrement des créances à l'encontre d'une collectivité territoriale ... 96
2.2.4.7.1.5. Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE) ... 96
2.2.4.7.1.6. Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics de santé ... 96
2.2.4.7.1.7. Le recouvrement des créances à l'encontre des personnes morales de droit public dans le cadre de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980 ... 97
2.2.4.7.2. La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant l'État ... 97
2.2.4.7.3. La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant un établissement public (national ou local) ou une collectivité locale ... 97
2.2.4.7.4. Recouvrement à l'encontre de débiteurs en procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ... 97
2.2.4.7.5. Le recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement ... 98
2.2.4.7.5.1. La procédure devant la commission de surendettement ... 98
2.2.4.7.5.2. La procédure de rétablissement personnel ... 101
2.2.4.7.6. Le recouvrement contentieux à l'étranger ... 101
2.2.4.7.6.1. La procédure de l'exequatur ... 102
2.2.4.8. La transaction ... 102
2.2.4.8.1. Les conditions de validité de la transaction ... 103
2.2.4.8.2. La procédure ... 103
2.2.4.8.3. Les effets de la transaction ... 104
2.2.4.8.4. Le rôle de l'agent comptable ... 104
2.2.4.9. L'admission en non-valeur et la remise gracieuse ... 104
2.2.4.9.1. La remise gracieuse ... 104
2.2.4.9.2. L'admission en non-valeur ... 105
2.2.4.9.2.1. Justifications à produire à l'EPLE ... 105
2.2.4.10. La notion jurisprudentielle de diligences ... 106
2.2.4.10.1. Des diligences adéquates ... 106
2.2.4.10.2. Des diligences complètes ... 106
2.2.4.10.3. Des diligences rapides ... 107
2.2.4.11. Conditions de mise en œuvre de la responsabilité du comptable ... 107
2.2.4.11.1. Recouvrement définitivement compromis et diligences du comptable ... 107
2.2.4.11.2. Responsabilité des agents comptables successifs ... 108
2.2.4.11.2.1. Responsabilité de l'agent comptable sous la gestion duquel la créance est devenue irrécouvrable ... 108
2.2.4.11.2.2. La portée relative des réserves ... 109
2.2.4.11.3. Justifications à apporter au juge des comptes ... 109

2.3. L'EXECUTION DES DEPENSES ... 109
2.3.1. LES PRINCIPES DE L'EXECUTION DES DEPENSES ... 109
2.3.2. L'ENGAGEMENT ... 109

2.3.2.1. Définition ... 110
2.3.2.1.1. L'engagement juridique ... 110
2.3.2.1.2. L'engagement budgétaire ... 110
2.3.2.2. Limites de la période d'engagement ... 111
2.3.2.2.1. Début de la période d'engagement ... 111
2.3.2.2.2. Fin de la période d'engagement ... 111
2.3.2.2.3. Répartition de certaines de certaines charges sur plusieurs exercices ... 111
2.3.2.3. Forme de l'acte d'engagement juridique ... 111
2.3.2.4. La dématérialisation des marchés publics ... 111
2.3.3. LA LIQUIDATION ... 112
2.3.3.1. La certification du service fait ... 112
2.3.3.1.1. Les dérogations en vertu d'un texte réglementaire ... 113
2.3.3.1.2. Les aménagements au principe ... 113
2.3.3.2. Les modalités de liquidation ... 115
2.3.3.2.1. Le pouvoir de liquider les dépenses ... 115
2.3.3.2.2. Les modalités de la procédure de liquidation ... 115
2.3.3.2.2.1. La production des pièces justificatives ... 115
2.3.3.2.2.2. La dématérialisation des pièces justificatives ... 115
2.3.3.2.2.3. L'auto facturation ... 116
2.3.3.3. Les procédures spécifiques ... 116
2.3.3.3.1. Dépenses de personnel ... 116
2.3.3.3.2. Frais de déplacement ... 117
2.3.3.3.3. Les avances ... 117
2.3.4. L'ORDONNANCEMENT ... 117
2.3.4.1. Principes ... 117
2.3.4.2. Les dépenses payables sans ordonnancement préalable ... 117
2.3.4.3. Les limites de l'ordonnancement ... 118
2.3.4.3.1. Du 1er janvier au 31 décembre de l'année N ... 118
2.3.4.3.2. A partir du 1er Janvier de l'année N +1 : la période d'inventaire ... 119
2.3.4.4. Forme et contenu des demandes de paiement ... 119
2.3.4.4.1. Mentions obligatoires des demandes de paiement ... 119
2.3.4.4.2. Le contrôle allégé en partenariat des dépenses ... 120
2.3.4.5. Les dépenses payées avant ordonnancement ... 121
2.3.4.6. Les procédures de régularisation de dépenses ... 122
2.3.4.6.1. Réductions ou annulations de dépenses ... 123
2.3.4.6.1.1. Régularisation au cours de l'exercice : les demandes de reversement ... 123
2.3.4.6.1.2. Régularisation au titre des exercices antérieurs : les titres de recettes ... 123
2.3.4.7. Le mandatement d'office ... 123
2.3.4.7.1. L'inscription et le mandatement d'office des dépenses ... 123
2.3.4.7.2. La procédure spéciale de la loi n°80-539 du 16 juillet 1980 modifiée ... 124
2.3.4.8. Généralités ... 124
2.3.4.9. Les contrôles en tant que payeur ... 124
2.3.4.10. Les contrôles en tant que caissier ... 125
2.3.4.10.1. La preuve du paiement ... 126
2.3.4.10.2. Les cessions et oppositions ... 126
2.3.4.10.3. La vigilance sur l'escroquerie aux virements frauduleux ... 126
2.3.4.10.4. L'application des règles de prescription ... 127
2.3.4.10.4.1. Computation du délai de prescription ... 127
2.3.4.10.4.2. Interruption ... 127
2.3.4.10.4.3. Suspension ... 128
2.3.4.10.4.4. Portée des règles de prescription ... 128
2.3.4.11. Les sanctions des contrôles effectués par l'agent comptable ... 128
2.3.4.11.1. Suspension de paiement ... 128
2.3.4.11.2. Insuffisance de trésorerie ... 130
2.3.5. LE PAIEMENT DES DEPENSES ... 130
2.3.5.1. Principes ... 130
2.3.5.2. Les personnes habilitées à payer les dépenses ... 130
2.3.5.3. Les modalités de paiement ... 130
2.3.5.3.1. Le virement ... 131
2.3.5.3.1.1. Domaine d'application ... 131
2.3.5.3.1.2. Procédure ... 131

2.3.5.3.2. Le prélèvement automatique ... 131
2.3.5.3.3. Le chèque ... 132
2.3.5.3.4. Les espèces ... 132
2.3.5.3.5. La carte bancaire ... 132
2.3.5.3.5.1. Cadre général ... 132
2.3.5.3.5.2. Cadre réglementaire du paiement par carte bancaire à distance. ... 133
2.3.5.3.6. La carte d'achat ... 134
2.3.5.4. Le délai global de paiement ... 135
2.3.5.4.1. Le décompte du délai global de paiement ... 135
2.3.5.4.2. La suspension du délai global de paiement ... 136
2.3.5.4.3. Le partage du délai global de paiement ... 136
2.3.5.5. Les procédures particulières ... 138
2.3.5.5.1. Paiement dans le cas d'une procédure collective ... 138
2.3.5.5.1.1. Le redressement judiciaire ... 138
2.3.5.5.1.2. Le plan de continuation de l'entreprise ... 138
2.3.5.5.1.3. La liquidation judiciaire ... 138
2.3.5.5.2. Paiement aux héritiers et indivisaires ... 138
2.3.5.5.3. Paiement aux mandataires de droit commun ... 139
2.3.5.5.4. Paiement par l'intermédiaire des avocats ... 139
2.3.5.5.5. Paiement à un porte-fort ... 139
2.3.5.5.6. Paiement entre les mains des notaires ... 140
2.3.5.5.7. Paiement aux époux ... 140
2.3.5.5.8. Paiement aux élèves majeurs ... 140
2.3.5.5.9. Les autres procédures spécifiques ... 140
2.3.5.5.9.1. Procédure générale de cession ou de nantissement des créances professionnelles ... 140
2.3.5.5.9.1.1. La notification au comptable assignataire ... 141
2.3.5.5.9.1.2. Acte d'acceptation de la cession ou du nantissement de créances professionnelles ... 141
2.3.5.5.9.2. Procédure de cession ou de nantissement de créances pour les marchés publics ... 142
2.3.5.5.9.2.1. Contrôles des mentions requises par l'agent comptable ... 142
2.3.5.5.9.2.2. La transmission de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité au comptable assignataire ... 143
2.3.5.5.9.3. L'affacturage ... 143
2.3.5.5.9.3.1. L'affacturage par subrogation ... 143
2.3.5.5.9.3.2. L'affacturage par cession ... 144
2.3.5.5.9.4. Paiement à l'étranger ... 144
2.3.5.5.9.5. La mise en demeure du créancier ... 145

2.4. REGLES ET METHODES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PASSIFS ET DES ACTIFS ... 145
2.4.1. PRINCIPES GENERAUX ... 145
2.4.2. LES PASSIFS ... 146
2.4.2.1. Définition d'un passif ... 146
2.4.2.2. Comptabilisation d'un passif ... 147
2.4.2.2.1. Provisions pour risques et charges ... 147
2.4.2.2.2. Dettes ... 147
2.4.2.2.3. Charges à payer ... 148
2.4.2.2.4. Financement de l'actif ... 148
2.4.3. LES ACTIFS ... 149
2.4.3.1. Définition d'un actif ... 149
2.4.3.2. Reconnaissance d'un actif ... 149
2.4.3.2.1. Contrôle de la ressource ... 149
2.4.3.2.2. Avantages économiques futurs et potentiel de services attendus ... 149
2.4.3.2.3. Immobilisations corporelles et incorporelles ... 149
2.4.3.2.3.1. Définitions ... 149
2.4.3.2.3.2. Règles de l'évaluation ... 150
2.4.3.2.3.3. Comptabilisation par composants ... 151
2.4.3.2.4. Les stocks ... 151
2.4.3.2.5. Les charges constatées d'avance ... 151
2.4.3.3. L'amortissement ... 151
2.4.3.3.1. L'amortissement des biens acquis sur fonds propres ... 152
2.4.3.3.2. L'amortissement des biens acquis sur financement externe ... 152
2.4.3.4. La dépréciation ... 152
2.4.3.4.1. Définition des différentes valeurs ... 152

2.4.3.4.2. Règles d'évaluation 153
2.4.3.4.3. Suivi des dépréciations 155

2.5. LES OPERATIONS SPECIFIQUES 155
2.5.1. Les opérations de trésorerie 155
2.5.1.1. L'unité de caisse 155
2.5.1.2. Le placement des fonds disponibles 155
2.5.1.2.1. Les fonds susceptibles de faire l'objet d'un placement 156
2.5.1.2.2. Les catégories de placement de fonds 156
2.5.1.2.3. Modalités pratiques des placements de fonds 157
2.5.2. LA GESTION DES VOYAGES ET DES SORTIES SCOLAIRES - LA MOBILITE DES ELEVES 157
2.5.3. LES OBJETS CONFECTIONNES 158
2.5.3.1. Le remboursement de matière d'œuvre pour exercices d'élèves 158
2.5.3.2. Les prestations de service 158
2.5.3.3. Les objets confectionnés non suivis en stock 158
2.5.3.4. Les objets confectionnés suivis en stock 159
2.5.3.5. Remarques générales 159
2.5.4. LES VALEURS INACTIVES 160
2.5.4.1. Définition 160
2.5.4.2. Principes de comptabilité 160
2.5.4.3. Documents à établir en fin d'exercice 161
2.5.5. LA PERIODE D'INVENTAIRE 161
2.5.5.1. Le calendrier 161
2.5.5.2. Les opérations de régularisation des charges et des produits 162
2.5.5.2.1. Rattachement des charges et des produits à l'exercice 162
2.5.5.2.1.1. Principes 162
2.5.5.2.1.2. La technique des charges à payer (CAP) 162
2.5.5.2.1.3. La technique des produits à recevoir (PAR) 163
2.5.5.2.2. Charges et produits constatés d'avance 163
2.5.5.2.2.1. Charges constatées d'avance 163
2.5.5.2.2.2. Produits constatés d'avance 163
2.5.6. LES OPERATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS 164
2.5.6.1. Définition des immobilisations 164
2.5.6.2. Évaluation des immobilisations 165
2.5.6.2.1. Le coût d'acquisition 165
2.5.6.2.2. Le coût de production 165
2.5.6.2.3. La valeur vénale 166
2.5.6.3. Mise à jour de l'inventaire 166
2.5.6.4. Biens mis à disposition des EPLE ou remis en pleine propriété 166
2.5.6.5. Transferts d'actifs 166
2.5.6.6. Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités 167
2.5.6.7. Les biens historiques et culturels 167
2.5.6.8. La tenue de l'inventaire 168
2.5.6.9. Amortissement des immobilisations 168
2.5.6.10. Dépréciation des immobilisations 169
2.5.6.11. Sortie du patrimoine 170
2.5.7. LES OPERATIONS RELATIVES AUX STOCKS 170
2.5.7.1. Définition des stocks 170
2.5.7.2. Évaluation des stocks 171
2.5.7.2.1. A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement 171
2.5.7.2.2. A l'inventaire 172
2.5.7.2.3. A l'arrêt des comptes 172
2.5.7.3. Classement 173
2.5.7.4. Suivi comptable des stocks 173
2.5.7.4.1. Le système de l'inventaire intermittent 173
2.5.7.4.2. Comptes 31 et 32 - Stocks de matières et autres approvisionnements 174
2.5.7.4.3. Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis 174
2.5.8. LES OPERATIONS RELATIVES AUX DEPRECIATIONS 174
2.5.8.1. Dépréciations 174
2.5.9. LES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'AGENT COMPTABLE 175
2.5.9.1. La paie à façon 175

2.5.9.1.1. Les opérations de l'employeur 175
2.5.9.1.2. Les opérations du façonnier 175
2.5.9.2. Le contrôle allégé en partenariat des dépenses 176

3. TOME 3 : Le cadre comptable 177

3.1. LES PRINCIPES DE LA COMPTABILITE 177
3.1.1. L'OBJET DE LA COMPTABILITE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT 177
3.1.2. LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DE LA COMPTABILITE 177
3.1.2.1. Le principe de prudence 177
3.1.2.2. Le principe de régularité 177
3.1.2.3. Le principe de sincérité 178
3.1.2.4. Le principe d'image fidèle 178
3.1.2.5. Le principe de permanence 178
3.1.2.6. Le principe de continuité de l'exploitation 178
3.1.2.7. Le principe de spécialisation des exercices 178
3.1.2.8. Le principe de non-compensation 178
3.1.2.9. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture 179
3.1.3. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS 179
3.1.3.1. Changements de méthodes comptable 179
3.1.3.1.1. Définitions des méthodes comptables 179
3.1.3.1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables 179
3.1.3.2. Changements d'estimations comptables 182
3.1.3.2.1. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables 182
3.1.3.3. Corrections d'erreurs 183
3.1.3.3.1. Définitions 183
3.1.3.3.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs 183
3.1.3.4. Impraticabilité de l'application rétrospective 185
3.1.3.4.1. Principe 185
3.1.3.4.2. Illustrations 186
3.1.4. ARTICULATION BUDGET / COMPTABILITE 186
3.1.4.1. Le contrôle interne comptable et financier 187
3.1.4.2. Exécution des opérations 188
3.1.4.3. Dispositions concernant les régularisations de dépenses 189
3.1.4.3.1. Demande de paiement émise pour un montant inférieur aux droits du créancier 189
3.1.4.3.2. Demande de paiement émise pour un montant supérieur aux droits du créancier 189
3.1.4.3.3. Demande de paiement émise sur imputation budgétaire erronée 190
3.1.4.4. Dispositions concernant les régularisations de recettes 190
3.1.4.4.1. Titre de recettes émis pour un montant inférieur aux droits acquis par l'établissement 190
3.1.4.4.2. Titre de recettes émis pour un montant supérieur aux droits acquis par l'établissement 190
3.1.4.4.3. Titre de recettes émis sur imputation erronée 191
3.1.4.5. Classification des opérations 191
3.1.4.5.1. Opérations budgétaires 191
3.1.4.5.2. Opérations non budgétaires 191
3.1.4.5.3. Articulation des sections 192
3.1.4.5.4. Enregistrement des opérations 192

3.2. LA COMPTABILITE GENERALE 193
3.2.1. LES DEMANDES DE VERSEMENT 193
3.2.1.1. Les demandes de versement à l'initiative de l'ordonnateur 193
3.2.1.2. Les demandes de versements à l'initiative de l'agent comptable 194
3.2.2. LES ENCAISSEMENTS SANS OPERATIONS BUDGETAIRES 195
3.2.3. LES DEMANDES DE COMPTABILISATION 195
3.2.4. LA NOMENCLATURE COMPTABLE : 195
3.2.5. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES 208
3.2.6. CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX 208
3.2.6.1. Compte 10 – (hors 106) « Financements d'actifs et réserves » 209
3.2.6.1.1. Compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État 209
3.2.6.1.2. Compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés - Etat 210
3.2.6.1.3. Compte 106 – Réserves 213
3.2.6.2. Compte 11 - Report à nouveau 214
3.2.6.3. Compte 12 - Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) 214

3.2.6.4. Compte 13 Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat 215
3.2.6.4.1. Compte 131 Financements non rattachés à des actifs déterminés 216
3.2.6.4.2. Compte 134 – Financements rattachés à des actifs déterminés 216
3.2.6.5. Compte 15 - Provisions pour risques et charges 218
3.2.6.5.1. Compte 151 - Provisions pour risques 219
3.2.6.5.2. Compte 157 - Provisions pour gros entretien ou grande révision 219
3.2.6.5.3. Compte 158 - Autres provisions pour charges 220
3.2.6.6. Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées 220
3.2.6.6.1. Compte 165 - Dépôts et cautionnements reçus 220
3.2.6.6.2. Compte 167 – Emprunts dettes assortis de conditions particulières 221
3.2.6.7. Compte 18 - Compte de liaison 221
3.2.6.7.1. Compte 185 - Opérations de trésorerie 221
3.2.7. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS 222
3.2.7.1. Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités 222
3.2.7.2. Transferts d'actifs 225
3.2.7.2.1. Comptabilisation chez l'entité transférante 225
3.2.7.2.2. Comptabilisation chez l'entité receveuse 225
3.2.7.3. Compte 20 - Immobilisations incorporelles 226
3.2.7.4. Compte 21 - Immobilisations corporelles 227
3.2.7.4.1. Comptabilisation 227
3.2.7.4.2. Compte 211 - Terrains 227
3.2.7.4.3. Compte 212 - Agencements, aménagements de terrains 228
3.2.7.4.4. Compte 213 - Constructions 228
3.2.7.4.5. Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui 228
3.2.7.4.6. Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillage 228
3.2.7.4.7. Compte 216 - Collections 228
3.2.7.4.8. Compte 217 - Biens historiques et culturels 228
3.2.7.4.9. Compte 218 - Autres immobilisations corporelles 229
3.2.7.5. Compte 23 - Immobilisation en cours 229
3.2.7.5.1. Compte 231 - Immobilisations corporelles en cours 229
3.2.7.5.2. Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours 230
3.2.7.5.3. Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles et corporelles 230
3.2.7.5.3.1. Compte 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles 230
3.2.7.5.3.2. Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 230
3.2.7.6. Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations 230
3.2.7.6.1. Compte 261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers 231
3.2.7.6.2. Compte 266 - Autres formes de participation (dont participation à constitution de patrimoine commun) 231
3.2.7.7. Compte 27 - Autres immobilisations financières 231
3.2.7.7.1. Comptes 271 et 272 - Titres immobilisés 231
3.2.7.7.2. Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés 232
3.2.7.8. Comptes 28 - Amortissement des immobilisations 233
3.2.7.8.1. Utilisation des comptes 233
3.2.7.8.2. Mode de calcul 234
3.2.7.8.3. Durées d'amortissement 234
3.2.7.9. Compte 29 - Dépréciations des immobilisations 235
3.2.8. CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS 236
3.2.8.1. Comptes 31 et 32 - Stocks de matières premières et autres approvisionnements 236
3.2.8.2. Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis 237
3.2.8.3. Compte 39 - Dépréciations des stocks et en cours 238
3.2.9. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS 238
3.2.9.1. Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés 239
3.2.9.1.1. Compte 4017 – Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions 239
3.2.9.1.2. Compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations 239
3.2.9.1.3. Compte 4047 - Fournisseur - Retenues de garanties et oppositions 240
3.2.9.1.4. Comptes 4081 Fournisseurs - Factures non parvenues et 4084 –Fournisseurs d'immobilisations Factures non parvenues 240
3.2.9.1.5. Compte 409 - Fournisseurs débiteurs 240
3.2.9.1.5.1. Compte 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes 240
3.2.9.1.5.2. Compte 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre 241
3.2.9.1.5.3. Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes, à obtenir et autres avoir non encore reçus 241
3.2.9.2. Compte 41 - Clients et comptes rattachés 241

3.2.9.2.1. Compte 4112 – Frais de restauration et d'hébergements au forfait (Elèves et étudiants) 241
3.2.9.2.2. Compte 4113 – Frais de restauration à la prestation 242
3.2.9.2.3. Compte 4122 – Prestations de sorties et voyages scolaires 242
3.2.9.2.4. Compte 4123 - Prestations de formation 242
3.2.9.2.5. Compte 4128 - Autres prestations 242
3.2.9.2.6. Compte 416 - Clients douteux ou litigieux 243
3.2.9.2.7. Compte 418 – Clients - produits non encore facturés 243
3.2.9.2.8. Comptes 4191 et 4192 Avances reçues 244
3.2.9.2.9. Compte 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir 244
3.2.9.3. Compte 42 - Personnel et comptes rattachés 244
3.2.9.3.1. Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues 244
3.2.9.3.2. Compte 423 - Personnel - Remboursement de frais 245
3.2.9.3.3. Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes 245
3.2.9.3.4. Compte 427 - Personnel - Oppositions 245
3.2.9.3.5. Compte 428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir 245
3.2.9.3.5.1. Compte 4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer 246
3.2.9.3.5.2. Compte 4286 - Personnel - Autres charges à payer 247
3.2.9.3.5.3. Compte 4287 - Personnel - Produits à recevoir 251
3.2.9.3.6. Compte 429 Déficits et débets des comptables et régisseurs 251
3.2.9.3.6.1. Compte 4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement 251
3.2.9.3.6.2. Compte 4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement 251
3.2.9.3.6.3. Comptes 4294 Débets constatés par arrêté du ministre et 4295 - Débets constatés par arrêté du juge des comptes 251
3.2.9.4. Compte 43 - Sécurité sociale et organismes sociaux 252
3.2.9.4.1. Comptes 431 et 437 - Sécurité sociale et Autres organismes sociaux 252
3.2.9.4.2. Compte 438 - Organismes sociaux - Charges à payer, produits à recevoir 252
3.2.9.4.2.1. Compte 4382 - Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer 252
3.2.9.4.2.2. Compte 4386 - Organismes sociaux - Autres charges à payer 252
3.2.9.4.2.3. Compte 4387 - Organismes sociaux - Produits à recevoir 252
3.2.9.5. Compte 44 - Etat et autres collectivités publiques 253
3.2.9.5.1. Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques : subventions à recevoir 253
3.2.9.5.1.1. Compte 4411 –Etat 253
3.2.9.5.1.2. Compte 4412 – Collectivité de rattachement 253
3.2.9.5.1.3. Compte 4414 - Subventions spécifiques d'établissements publics 254
3.2.9.5.1.4. Compte 4416 Financements européens et 4417 - Financements internationaux (hors Europe) 254
3.2.9.5.1.5. Compte 4418 - Autres subventions 254
3.2.9.5.1.6. Compte 4419 - Avances sur subventions 254
3.2.9.5.2. Compte 442 - Etat - Prélèvement à la source- Impôt sur le revenu 254
3.2.9.5.3. Compte 443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux et établissements publics 255
3.2.9.5.4. Compte 445 – Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires 256
3.2.9.5.5. Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés 259
3.2.9.6. Compte 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer, produits à recevoir 259
3.2.9.6.1.1. Produits à recevoir 260
3.2.9.7. Compte 46 - Débiteurs et créditeurs divers 260
3.2.9.7.1. Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement 260
3.2.9.7.1.1. Cessions d'immobilisations 260
3.2.9.7.1.2. Cessions de valeurs mobilières de placement 261
3.2.9.7.2. Compte 463 - Autres comptes débiteurs. Titres de recettes à recouvrer 261
3.2.9.7.3. Compte 466 - Autres comptes créditeurs 261
3.2.9.7.3.1. Compte 4662 -Demandes de paiement à payer 261
3.2.9.7.3.2. Compte 4663 - Virements à réimputer 262
3.2.9.7.3.3. Compte 4664 - Excédents de versement à rembourser 262
3.2.9.7.3.4. Compte 4667 - Oppositions 262
3.2.9.7.3.5. Compte 4668 Contrepartie opérations comptes de tiers 263
3.2.9.7.4. Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs 263
3.2.9.7.4.1. Compte 4672 - Caisse de solidarité 263
3.2.9.7.4.2. Compte 4674 - Taxe d'apprentissage 263
3.2.9.7.4.3. Compte 4676 Dons et legs 264
3.2.9.7.4.4. Compte 4678 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs 264
3.2.9.7.5. Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer 264

3.2.9.7.5.1. Compte 4686 - Charges à payer 264
3.2.9.7.5.2. Compte 4687 - Produits à recevoir 264
3.2.9.7.6. Compte 469 - Autres tiers -Avances et acomptes versés 265
3.2.9.8. Compte 47 - Comptes transitoires ou d'attente 265
3.2.9.8.1. Compte 4712- recettes à encaisser par prélèvement (responsables légaux) 265
3.2.9.8.2. Compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier 265
3.2.9.8.3. Compte 4718 - Autres recettes à classer 265
3.2.9.8.4. Comptes 4721- Dépenses payées avant ordonnancement 265
3.2.9.8.5. Compte 4722-Dépenses à effectuer par virement (responsables légaux) 265
3.2.9.8.6. Compte 4723 - Dépenses des régisseurs à vérifier 266
3.2.9.8.7. Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser 266
3.2.9.8.8. Comptes 476 et 477 différences de conversions en devises - Actifs et Passifs 266
3.2.9.8.9. Compte 478 - Autres comptes transitoires 266
3.2.9.9. Compte 48 - Comptes de régularisation 267
3.2.9.9.1. Compte 486 - Charges constatées d'avance 267
3.2.9.9.2. Compte 487 - Produits constatés d'avance 267
3.2.9.10. Compte 49 - Dépréciation des comptes de tiers 268
3.2.9.10.1. Comptabilisation 268
3.2.10. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS 268
3.2.10.1. Subdivision du compte 268
3.2.10.2. Compte 50 - Valeurs mobilières de placement (VMP) 268
3.2.10.3. Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés 270
3.2.10.3.1. Comptes 5113 - Chèques vacances à l'encaissement 270
3.2.10.3.2. Compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement 271
3.2.10.3.3. Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement 271
3.2.10.3.4. Compte 5116 - Prélèvements automatiques 272
3.2.10.3.5. Compte 5117 - Effets impayés 272
3.2.10.3.6. Comptes 515 - Trésor 273
3.2.10.3.6.1. Subdivision du compte 273
3.2.10.4. Compte 53 - Caisse 274
3.2.10.5. Compte 54 - Régies d'avances de recettes et accréditifs 274
3.2.10.5.1. Compte 543 - Régies d'avances 274
3.2.10.5.2. Compte 545 - Régies de recettes 275
3.2.10.5.3. Compte 548 - Avances pour menues dépenses 276
3.2.10.6. Compte 58 - Virements internes 276
3.2.10.7. Compte 59 - Dépréciations des comptes financiers 276
3.2.11. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES 277
3.2.11.1. Principes généraux 277
3.2.11.2. Compte 60 - Achats et variation de stocks 277
3.2.11.2.1. Comptes 601 et 602 - Achats d'approvisionnements et achats d'autres approvisionnements 278
3.2.11.2.2. Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) 278
3.2.11.2.2.1. Comptabilisation 278
3.2.11.2.3. Compte 606 - Achats non stockés de fournitures 278
3.2.11.2.3.1. Comptabilisation 279
3.2.11.2.4. Compte 609 - Rabais, remises et ristournes 279
3.2.11.3. Compte 61 - Services extérieurs 279
3.2.11.3.1. Compte 611 - Sous-traitance générale 279
3.2.11.3.2. Compte 612 – Redevances de crédit-bail 279
3.2.11.3.3. Compte 613 - Locations 280
3.2.11.3.4. Compte 614 - Charges locatives et de copropriété 280
3.2.11.3.5. Compte 615 - Entretien et réparation des éléments de l'actif 280
3.2.11.3.6. Compte 616 - Primes d'assurance 280
3.2.11.3.7. Compte 617 - Etudes et recherches 281
3.2.11.3.8. Compte 618 – Services extérieurs divers 281
3.2.11.3.9. Compte 619 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs 281
3.2.11.4. Compte 62 - Autres services extérieurs 281
3.2.11.4.1. Compte 621 personnels extérieurs à l'établissement 281
3.2.11.4.2. Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires 281
3.2.11.4.3. Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques 282
3.2.11.4.4. Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes 282
3.2.11.4.5. Comptes 625 Déplacements, missions et réceptions 282

3.2.11.4.6. Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications 282
3.2.11.4.7. Compte 627 - Services bancaires 282
3.2.11.4.8. Comptes 628 - Charges externes diverses 282
3.2.11.4.9. Compte 629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs 282
3.2.11.5. Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés 282
3.2.11.5.1. Compte 631 - impôts, taxes et versements assimiles sur rémunérations (administration des impôts) 283
3.2.11.5.2. Compte 632 - charges fiscales sur congés à payer 283
3.2.11.5.3. Compte 633 - impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) 283
3.2.11.5.4. Compte 635 - autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) 283
3.2.11.5.5. Compte 637 - autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) 283
3.2.11.6. Compte 64 - Charges de personnel 284
3.2.11.6.1. Comptabilisation 284
3.2.11.7. Compte 65 - Autres charges de gestion courante 284
3.2.11.7.1. Comptes 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires 284
3.2.11.7.2. Compte 653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes 285
3.2.11.7.3. Compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables et remises gracieuses 285
3.2.11.7.4. Compte 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun 286
3.2.11.7.5. Compte 656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés 286
3.2.11.7.6. Compte 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante 286
3.2.11.7.7. Compte 658 – diverses autres charges 286
3.2.11.7.7.1. Compte 6581 - pénalités 286
3.2.11.7.7.2. Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation de titre de recette des exercices antérieurs 287
3.2.11.7.7.3. Compte 6584 – Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse 287
3.2.11.7.7.4. Compte 6585 – Dons, libéralités 288
3.2.11.7.7.5. Compte 6586 - Contributions entre établissements 288
3.2.11.7.7.6. Compte 6588 – Autres charges diverses 288
3.2.11.8. Compte 66 - Charges financières 288
3.2.11.8.1. Compte 666 - Pertes de change 288
3.2.11.8.2. Compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement 288
3.2.11.8.3. Compte 668 - Autres charges financières 289
3.2.11.9. Compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions 289
3.2.11.9.1. Compte 681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation 289
3.2.11.9.2. Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions. Charges financières 290
3.2.12. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS 290
3.2.12.1. Principes généraux 290
3.2.12.2. Compte 70 - Ventes 291
3.2.12.2.1. Comptabilisation 291
3.2.12.3. Compte 71 - Production stockée (variation de l'exercice) 292
3.2.12.3.1. Compte 713 - Variation du stock d'objets confectionnés 292
3.2.12.4. Compte 72 - Production immobilisée 292
3.2.12.4.1. Comptabilisation 292
3.2.12.5. Compte 74 - Subventions d'exploitation 292
3.2.12.5.1. Comptabilisation 293
3.2.12.6. Compte 75 - Autres produits de gestion courante 293
3.2.12.6.1. Compte 751 - Redevances pour brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires 293
3.2.12.6.2. Compte 755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE) 293
3.2.12.6.3. Compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif 293
3.2.12.6.4. Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante 293
3.2.12.7. Compte 76 - Produits financiers 294
3.2.12.7.1. Comptes 761 à 764 295
3.2.12.7.2. Compte 765 - Escomptes obtenus 295
3.2.12.7.3. Compte 766 - Gains de change 295
3.2.12.7.4. Compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement 295
3.2.12.7.5. Compte 768 - Autres produits financiers 296
3.2.12.8. Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions 296
3.2.12.8.1. Comptabilisation 296
3.2.13. Classe 8 - Comptes spéciaux 297
3.2.13.1. Compte 80 - Engagements hors bilan 297
3.2.13.1.1. Comptes 801 et 802 (comptabilité des engagements) 297

3.2.13.1.2. Compte 809 – Contrepartie des engagements 299
3.2.13.2. Compte 86 - Valeurs inactives 299
3.2.13.2.1. Comptabilisation 299
3.2.13.3. Compte 89 - Bilan 300
3.2.13.3.1. Compte 890 - Bilan d'ouverture 300
3.2.13.3.2. Compte 891 - Bilan de clôture (compte cité pour mémoire, à ne pas utiliser). 300

4. TOME 4 : Le compte financier 301

4.1. Dispositions générales 301

4.2. Préparation du compte financier 301
4.2.1. Les opérations comptables de fin d'exercice et préparatoires au lancement du compte financier 301
4.2.1.1. L'arrêté des écritures 301
4.2.1.1.1. L'arrêté des comptes de bilan 301
4.2.1.1.2. L'arrêté des comptes de charges et de produits 302
4.2.1.2. Etablissement de la balance définitive 302

4.3. Le contenu du compte financier 302
4.3.1. Les pièces du compte financier 302
4.3.2. Le compte rendu de gestion 303
4.3.3. L'annexe 304

4.4. Arrêt et transmission du compte financier 311
4.4.1. Arrêt du compte financier. 311
4.4.2. Transmission aux autorités de tutelle 311
4.4.3. Transmission au juge des comptes et au pôle national d'apurement administratif 312

4.5. Les indicateurs financiers 312
4.5.1. La détermination et l'affectation du résultat 312
4.5.1.1. La détermination du résultat 312
4.5.1.2. L'affectation du résultat 313
4.5.2. La détermination de la capacité d'autofinancement 313
4.5.2.1. Définition 313
4.5.2.2. Calcul 313
4.5.3. Les indicateurs du bilan 313
4.5.3.1. Le fonds de roulement net global 313
4.5.3.2. Le besoin en fonds de roulement 314
4.5.3.3. La trésorerie 314
4.5.3.4. Les autres indicateurs financiers 315

4.6. Base de report d'informations Cofi-pilotage 315

4.7. Désignation d'un commis d'office 316

4.8. La restructuration des EPLE (fermeture ou fusion) 316
4.8.1. L'engagement de la procédure 317
4.8.2. La gestion budgétaire 317

4.9. La comptabilité générale 318

❖ ***ANNEXES 319***

- ***ANNEXE 1 – LES PRINCIPAUX TEXTES 319***
- ***ANNEXE 2 – PLANCHES COMPTABLES ET SCHEMAS D'ECRITURE 323***
- ***Planches 1 et 2 : Schémas d'écritures – Dépenses et recettes. 323***
- ***Planche 3 : Schémas d'écritures – Affectation en N+1 du résultat 325***
- ***Planche 4 : Schémas d'écritures – Biens acquis sur financement externe. 326***
- ***Planche 5 : Schéma d'écritures – Biens acquis sur fonds propres. 328***

- *Planche 6 : Schémas d'écritures – Charges à payer ou immobilisations à payer.....330*
- *Planche 7 : Schémas d'écritures – Produits à recevoir. 331*
- *Planche 8 : Schéma d'écritures – Constatation d'avance. 332*
- *Planche 9 : Schémas d'écritures – Dépenses avant ordonnancement – Encaissements.....333*
- *Planche 10 : Schémas d'écritures – Provisions et reprises sur provisions. 334*
- *Planche 11 : Schémas d'écritures – Opérations pour compte de tiers.....335*
- *Planche 12 : Schémas d'écritures – Régies de recettes et d'avances. 336*
- *Planche 13 : Schémas d'écritures – Evolution des stocks et des en-cours. 337*
- *Planche 14 : Schémas d'écriture – Avances et acomptes. 338*
- *Planche 15 : Schémas d'écritures – Valeurs inactives. 339*
- *Planche 16 : Schémas d'écritures – Comptes de liaison. 340*
- *Planche 17 : Schémas d'écritures – Encaissement et frais bancaires. 341*
- *Planche 18 : Schémas d'écritures – Comptes de liaison. 342*
- *Planche 19 : Schémas d'écritures – Production immobilisée. 344*
- *Planche 20 : Schémas d'écritures – Paye à façon.....345*
- *Planche 21 : Schémas d'écritures – Paye. 346*
- *Planche 22 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues. 348*
- *Planche 23 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues accordées par l'établissement. 350*
- *Planche 24 : Schémas d'écritures – Crédit-bail. 351*
- *Planche 25 : Schémas d'écritures – Déficits et débets constatés. 352*
- *Planche 26 : Schémas d'écritures – Différence de conversion en devises. 353*

TOME 1 : L'établissement public local d'enseignement acteurs et environnement

1.1. ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT

1.1.1. STATUT ET MISSIONS DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT

La loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits des communes, des départements et des régions a attribué de nouvelles compétences aux collectivités territoriales pour participer à la gestion du système éducatif. La loi n° 83-663 du 22 juillet 1983 portant répartition de compétences entre les communes, les départements, les régions et l'État, modifiée par la loi n° 85-97 du 25 janvier 1985, a créé une nouvelle catégorie d'établissement public, l'établissement public local d'enseignement (EPLE) qui, aux termes de l'article L.421-1 du code de l'éducation, comprend les collèges, les lycées, les écoles régionales du premier degré (ERPD) les établissements régionaux d'enseignement adapté (EREA) relevant de l'article R421-1 du même code.

Leur particularité première est d'être au croisement d'un partage de compétences entre l'État et les collectivités territoriales, institué par les lois des années 1980, puis par la loi n° 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. Ces compétences partagées se traduisent dans de multiples domaines (fonctionnement des instances, financements, contrôle budgétaire, compte rendu d'activité, etc.).

Par ailleurs, les EPLE relèvent du titre 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), en application des dispositions combinées des articles 1 et 4 de ce décret.

Ainsi, et conformément à l'article L.421-1 du code de l'éducation, les EPLE sont créés par arrêté du représentant de l'État, sur proposition, selon le cas, du département, de la région ou, dans le cas prévu aux articles L.216-5 et L.216-6 du code précité, de la commune ou de l'établissement public de coopération intercommunale intéressé.

La fermeture ou la fusion d'établissements s'effectue dans les mêmes conditions, selon des modalités précisées au paragraphe 4.8 de la présente instruction, intitulé « La restructuration des EPLE (fermeture ou fusion) ».

Les EPLE sont des établissements publics à caractère administratif, personnes morales de droit public qui disposent de la personnalité juridique et dont la spécialité est l'enseignement, terme dont l'acception doit être entendue au sens large : transmission des connaissances, éducation et formation des futurs citoyens, orientation, insertion et préparation à la vie professionnelle. Leur autonomie, en matière pédagogique et éducative, est définie à l'article R.421-2 du code de l'éducation.

À compter du 1er janvier 2018, conformément aux dispositions du décret n°2017-1882 du 29 décembre 2017 portant modification de l'organisation financière des établissements d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale dont la responsabilité et la charge incombent entièrement à l'État, le régime budgétaire et comptable des collèges et lycées d'État visés au 2° de l'article D211-12 du code de

l'éducation est aligné sur celui des EPLE, sous réserve des dispositions propres aux établissements publics locaux, notamment dans leurs relations avec leur collectivité territoriale de rattachement.

1.1.2. LES ACTEURS DE L'ADMINISTRATION FINANCIERE

1.1.2.1. Le conseil d'administration

Le conseil d'administration (CA) est l'autorité délibérante de l'établissement. Il règle par ses délibérations les affaires de l'établissement, conformément à l'article L421-4 du code de l'éducation.

Le conseil d'administration ne peut siéger valablement que si le nombre des membres présents en début de séance est égal à la majorité des membres en exercice composant le conseil.

L'article R421-25 du code de l'éducation prévoit des dispositions spécifiques si ce quorum n'est pas atteint ou en cas d'urgence.

Ainsi, si le quorum n'est pas atteint, le conseil d'administration est convoqué en vue d'une nouvelle réunion, qui doit se tenir dans un délai minimum de cinq jours et maximum de huit jours, il délibère alors valablement, quel que soit le nombre des membres présents. En cas d'urgence, ce délai peut être réduit à trois jours.

1.1.2.1.1. Le président du conseil d'administration

Conformément à l'article R421-9 du code de l'éducation, le chef d'établissement assure la présidence du conseil d'administration.

Cependant, en application de l'article 39 de la loi n°2005-380 du 23 avril 2005 d'orientation et de programme pour l'avenir de l'école, l'article R421-21 du code de l'éducation prévoit que, sur proposition du chef d'établissement, et à titre expérimental pour une durée maximale de cinq ans, le conseil d'administration des lycées d'enseignement technologique et professionnel peut décider de désigner son président parmi les personnalités extérieures siégeant en son sein. C'est le président qui signe le compte rendu et les délibérations du conseil d'administration.

Le chef d'établissement soumet sa proposition d'expérimentation de la présidence du conseil d'administration lors d'une première délibération du conseil d'administration. Si le conseil d'administration autorise l'expérimentation, l'élection du président du conseil d'administration fait l'objet d'une seconde délibération. Cette décision est prise pour la durée d'un an.

Le président exerce les compétences dévolues au président du conseil d'administration. L'exercice de ces compétences impose en tout état de cause une étroite collaboration entre le président élu et le chef d'établissement. Le chef d'établissement reste membre de droit du conseil d'administration avec voix délibérative ainsi que de toutes les autres instances de l'établissement. Il conserve la présidence de ces dernières.

En cas de partage égal des voix, la décision revient au président du conseil d'administration, dont la voix est prépondérante.

1.1.2.1.2. Les membres du conseil d'administration

Les articles R.421-14 à R.421-19 du code de l'éducation fixent la composition du conseil d'administration, respectivement pour les lycées et collèges (30 membres), pour les collèges accueillant moins de 600 élèves et ne comportant pas une section d'éducation spécialisée (24 membres) et pour les ERPD et EREA (24 membres).

Dans tous les cas, la composition du conseil est tripartite, conformément au principe énoncé à l'article L.421-2 du code de l'éducation :

- Représentants de l'administration (membres de droit, collectivités territoriales, personnalités qualifiées) ;
- Représentants des personnels (enseignement et éducation, administratifs, sociaux et de santé, techniques, ouvriers et de service) ;
- Usagers (élèves et parents).

Les représentants des personnels et des usagers sont élus pour une année, conformément aux dispositions de l'article R.421-29 du code de l'éducation. Les représentants des collectivités sont désignés par son assemblée délibérante, désignation renouvelée à la suite de chaque renouvellement partiel ou total de l'assemblée (article R.421-33). Les personnalités qualifiées sont désignées pour trois ans (article R.431-34).

Les séances du conseil d'administration ne sont pas publiques ; toutefois, l'autorité académique ou son représentant peut assister aux séances du conseil et, sur invitation du président, toute personne dont la présence paraîtrait utile, à titre consultatif.

Par ailleurs, lorsque le conseil d'administration d'un établissement membre d'un groupement comptable est appelé à examiner une question relative à l'organisation financière, l'agent comptable du groupement ou son représentant assiste aux travaux du conseil avec voix consultative (article R.421-63).

Il est destinataire de tous les comptes rendus pour disposer des informations utiles concernant la vie de l'établissement qui peuvent avoir une incidence sur ses missions.

1.1.2.1.3. Les attributions du conseil d'administration

Le conseil d'administration dispose de compétences décisionnelles et de compétences consultatives.

1.1.2.1.3.1. Les attributions décisionnelles du conseil d'administration

Ces attributions sont notamment énumérées aux articles R421-20 et R421-69 du code de l'éducation.

En particulier, le conseil d'administration :

- Adopte le projet d'établissement et approuve le contrat d'objectifs conclu avec l'autorité académique ;
- Adopte le budget, les décisions budgétaires modificatives et le compte financier ;
- Adopte les tarifs des ventes de produits et de prestations de services réalisés par l'établissement et notamment ceux des objets confectionnés ; toutefois, la collectivité de rattachement fixe les tarifs des prestations liées aux compétences transférées par la loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales. L'article R531-52 du code de l'éducation précise cette compétence en matière tarification de la restauration scolaire pour les collèges et les lycées de l'enseignement public ;
- Adopte les décisions d'admission en non-valeur et peut fixer un seuil en deçà duquel la décision est prise par l'ordonnateur ;
- Donne son accord à la passation des conventions et contrats dont l'établissement est signataire, à l'exception de certains marchés, dans les conditions rappelées ci-après (§1.1.3.1.3.1) ; il s'agit en particulier des conventions passées en application de l'article L216-1 du code de l'éducation (activités complémentaires organisées par une collectivité territoriale) et des conventions passées avec les associations qui fonctionnent au sein de l'établissement ;

- Donne son accord à l'adhésion à tout groupement d'établissements, aux modalités de participation au plan d'action du groupement d'établissements pour la formation des adultes auquel l'établissement adhère, au programme annuel des activités de formation continue et à l'adhésion de l'établissement à un groupement d'intérêt public ;
- Approuve les conventions s'inscrivant dans le programme des actions de formation continue de son établissement lorsqu'elles engagent les finances de l'établissement ou sont susceptibles d'avoir des conséquences sur la formation initiale et la vie scolaire ;
- Donne son accord sur la programmation et les modalités de financement des voyages scolaires et fixe le montant de la participation des familles ;
- Autorise les transactions, l'acceptation des dons et legs, l'acquisition ou l'aliénation des biens ainsi que les actions à intenter ou à défendre en justice ;
- Autorise le versement de dons aux associations ;
- Peut définir, dans le cadre du projet d'établissement et, le cas échéant, des orientations de la collectivité de rattachement en matière de fonctionnement matériel, toutes actions particulières propres à assurer une meilleure utilisation des moyens alloués à l'établissement et une bonne adaptation à son environnement.

1.1.2.1.3.2. Les attributions consultatives du conseil d'administration

Conformément au 8° de l'article R.421-20 du code de l'éducation, le conseil d'administration délibère sur :

- Toute question dont il a à connaître en vertu des lois et règlements en vigueur ainsi que celles ayant trait à l'information des membres de la communauté éducative et à la création de groupes de travail au sein de l'établissement ;
- Les questions relatives à l'accueil et à l'information des parents d'élèves, les modalités générales de leur participation à la vie scolaire ;
- Les questions relatives à l'hygiène, à la santé, à la sécurité : le conseil d'administration peut décider la création d'un organe compétent composé notamment de représentants de l'ensemble des personnels de l'établissement pour proposer les mesures à prendre en ce domaine au sein de l'établissement.

De même le conseil d'administration, sur saisine du chef d'établissement, donne son avis (article R.421-23) sur :

- Les mesures annuelles de créations et de suppressions de sections, d'options et de formations complémentaires d'initiative locale dans l'établissement ;
- Les principes de choix des manuels scolaires, des logiciels et des outils pédagogiques ;
- La modification, par le maire, des heures d'entrée et de sortie de l'établissement prévue à l'article L.521-3 ;
- Il peut être consulté par le chef d'établissement sur les questions ayant trait au fonctionnement administratif général de l'établissement. Le conseil d'administration peut, à son initiative, adopter tous vœux sur les questions intéressant la vie de l'établissement.

Par ailleurs, le conseil d'administration délibère sur l'attribution des logements, dont la compétence relève de la collectivité de rattachement. Sur le rapport du chef d'établissement, il propose à la

collectivité les emplois dont les titulaires bénéficient d'une concession de logement par nécessité absolue ou par utilité de service ; il émet également des propositions d'attribution des logements vacants, par convention d'occupation précaire avec astreinte (articles R.216-4 à R.216-16 du code de l'éducation).

Le conseil d'administration est également amené à donner son avis sur la création ou la modification des groupements comptables (article R.421-62 du code de l'éducation).

1.1.2.2. La commission permanente

La composition de la commission permanente, émanation du conseil d'administration est fixée par les articles R421-37 à R421-40 du code de l'éducation. Elle comprend des représentants de l'administration, des personnels et des usagers.

Chargée d'instruire les questions soumises à l'examen du conseil d'administration, la commission permanente est saisie obligatoirement des questions qui relèvent des domaines définis à l'article R421-2 du même code.

Par ailleurs, conformément à l'article R421-41, le conseil d'administration peut déléguer certaines de ses attributions à la commission permanente, à l'exception de celles fixées aux 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 11° de l'article R421-20 du même code.

La délégation consentie à la commission permanente par le conseil d'administration ne saurait avoir une durée allant au-delà de celle du conseil d'administration. Ainsi, les affaires déléguées à la commission permanente et qui n'auraient pas fait l'objet d'un traitement définitif (par exemple une décision) à la date du renouvellement du conseil d'administration redeviennent de la compétence de celui-ci sauf à ce que, dans sa nouvelle formation, il décide expressément de déléguer à nouveau la matière à la commission permanente.

Par ailleurs, en cours d'année, le conseil d'administration ne redevient compétent sur les questions déléguées qu'après avoir adopté une délibération dans les mêmes formes.

En matière financière et comptable, la commission permanente ne peut donc pas adopter le budget et les décisions budgétaires modificatives ni adopter et arrêter le compte financier. En revanche, elle peut recevoir délégation pour approuver la passation de conventions ou de contrats.

Les actes adoptés par la commission permanente dans le cadre d'une délégation du conseil d'administration entrent en vigueur dans les conditions prévues par l'article L421-14 du code de l'éducation et sont soumis aux mêmes obligations de transmission que les délibérations du conseil d'administration (cf. §1.1.2.3.1.3 ci-dessous).

1.1.2.3. Le rôle du chef d'établissement, ordonnateur de l'établissement public local d'enseignement

Les EPLE sont dirigés par un chef d'établissement, nommé par le ministre de l'Éducation nationale, qui est à la fois le représentant de l'État au sein de l'établissement et l'autorité exécutive de l'EPLE.

Le chef d'établissement informe les autorités de tutelle des délégations de signature qu'il a consenties. Cette information est aussi indispensable lorsqu'il s'agit de l'exercice de la présidence du conseil d'administration par un de ses membres autre que le chef d'établissement.

1.1.2.3.1. Les compétences du chef d'établissement

Les compétences générales du chef d'établissement sont définies aux articles R421-8 à R421-13 du code de l'éducation. Quelques-unes de ces compétences sont plus particulièrement décrites ci-après.

1.1.2.3.1.1. Le chef d'établissement est ordonnateur des recettes et des dépenses

Les rôles respectifs des ordonnateurs et des comptables publics sont précisés par les articles 8 à 21 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). L'article 9 explicite le principe de séparation dans les termes suivants : « Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles. […] Les conjoints des ordonnateurs ne peuvent être comptables des organismes publics auprès desquels lesdits ordonnateurs exercent leurs fonctions. ».

En sa qualité d'ordonnateur, le chef d'établissement est responsable de l'exécution du budget de l'EPLE (cf. titres 3 et 4 de la présente instruction). Il est notamment chargé :

- De la constatation et de la liquidation des droits et produits et de l'émission des titres de recettes correspondants (articles R421-66 et 67 du code de l'éducation) ;
- De l'engagement, de la constatation, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses (articles R421-71 et 74 du code de l'éducation).

Conformément à l'article 10 du décret du 7 novembre 2012 précité, les ordonnateurs, leurs suppléants ainsi que les personnes auxquelles ils ont délégué leur signature sont accrédités auprès des comptables publics assignataires relevant de leur compétence, selon les modalités fixées par arrêté du 25 juillet 2013[1]. Par ailleurs, aux termes à l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes, le chef d'établissement, peut après avis conforme de l'agent comptable assignataire, décider de créer des régies de recettes et d'avances. (Cf. §1.1.2.6 ci-après).

Lorsque l'agent comptable suspend le paiement d'une dépense, l'ordonnateur peut le requérir de payer (§2.3.4.11.1).

En vertu de l'article 12 du décret du 7 novembre 2012 précité, la responsabilité des ordonnateurs est une responsabilité disciplinaire, pénale et civile. Ils encourent également les sanctions qui peuvent leur être infligées par la Cour de discipline budgétaire et financière sous forme d'amendes, en application du titre 1er du livre III du code des juridictions financières. Lorsqu'il requiert le comptable de payer, la responsabilité de l'ordonnateur est susceptible d'être mise en jeu par cette même juridiction.

1.1.2.3.1.2. Le chef d'établissement prépare les travaux et exécute les délibérations du conseil d'administration

La préparation du budget et l'exécution du budget sont développées dans les titres 2, 3 et 4 de la présente instruction.

Le chef d'établissement est notamment chargé de fixer les dates des séances du conseil d'administration, qui doit être réuni au moins trois fois par an, de convoquer ses membres et de leur communiquer les documents préparatoires (article R421-25 du code de l'éducation).

Certains des points inscrits à l'ordre du jour, lorsqu'ils ont trait aux domaines définis à l'article R421-2 du code de l'éducation, doivent avoir fait l'objet d'une instruction préalable en commission permanente.

1 Arrêté du 25 juillet 2013 fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

Par ailleurs, le CA est réuni en séance extraordinaire à la demande de l'autorité académique, de la collectivité territoriale de rattachement, du chef d'établissement ou de la moitié au moins de ses membres sur un ordre du jour déterminé.

1.1.2.3.1.3. Le chef d'établissement transmet les actes de l'établissement

Les articles R.421-54 et R.421-55 du code de l'éducation, déterminent les conditions dans lesquelles les actes de l'établissement deviennent exécutoires.

Les actes budgétaires sont transmis à l'autorité académique et à la collectivité de rattachement.

Par ailleurs, une autorité unique est destinataire des autres actes : le représentant de l'État ou, par délégation, l'autorité académique.

Les actes relevant de l'action éducatrice sont transmis exclusivement à l'autorité académique.

Les transmissions à l'autorité académique s'effectuent par voie électronique au moyen de l'application « Dém'Act », dans les conditions prévues aux articles R421-78-1 et R421-78-2 du code de l'éducation. Les actes édictés sous format dématérialisé et transmis par voie électronique font l'objet d'une signature électronique. La transmission des actes à la collectivité de rattachement s'effectue dans les mêmes conditions, sous réserve qu'elle ait donné son accord à ce mode de transmission.

En outre, seuls les actes les plus importants pris par les autorités de l'établissement, dont la liste est fixée aux articles R.421-54 et suivant du code de l'éducation, sont soumis à l'obligation de transmission pour être exécutoires. Parmi les actes soumis à cette obligation, une distinction s'opère en fonction de leur auteur : les délibérations du conseil d'administration ne deviennent exécutoires que dans un délai de 15 jours après leur transmission ; en revanche, les décisions du chef d'établissement, qui sont prises en règle générale pour la mise en œuvre d'une délibération préalable du conseil, sont exécutoires aussitôt après leur transmission.

Les actes qui ne sont pas soumis à l'obligation de transmission sont exécutoires de plein droit, sous la réserve bien évidemment d'avoir été, en fonction de leur nature, dûment publiés, affichés ou notifiés aux intéressés.

L'affichage sur des panneaux destinés à l'information des usagers constitue une modalité de publication suffisante sous réserve de leur accessibilité au public. La publicité via Internet est soumise à l'approbation du conseil d'administration.

Il appartient au chef d'établissement de procéder à ces formalités afin que les actes pris par les autorités de l'EPLE soient exécutoires.

Il lui appartient également de transmettre au représentant de l'État, à l'autorité académique ou à la collectivité de rattachement les actes et documents relatifs au fonctionnement de l'établissement dont la communication serait demandée en application de l'article R.421-56 du code de l'éducation, étant précisé que cette transmission pour information n'a pas d'effet sur le caractère exécutoire des actes.

Il lui revient notamment de certifier, le cas échéant, le caractère exécutoire des actes.

1.1.2.3.1.4. Les relations du chef d'établissement avec la collectivité de rattachement

La collectivité territoriale de rattachement de l'EPLE a vu ses compétences s'élargir en application de la loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales.

Conformément aux articles L213-2 (collèges) et L214-6 (lycées, ERPD, EREA) du code de l'éducation, elle assure la construction, la reconstruction, l'extension, les grosses réparations, l'équipement et le fonctionnement, à l'exception des dépenses pédagogiques à la charge de l'État qui figurent aux articles

D211-14 à 16 du code précité, le recrutement et la gestion des agents techniques territoriaux des établissements d'enseignement (ATTEE), mais aussi l'accueil, la restauration, l'hébergement ainsi que l'entretien général et technique, à l'exception des missions d'encadrement et de surveillance des élèves.

L'article L421-23 du code de l'éducation prévoit que le président de la collectivité de rattachement s'adresse directement au chef d'établissement, pour l'exercice des compétences qui lui incombent, qu'il lui fait connaître les objectifs fixés par la collectivité de rattachement et les moyens que celle-ci alloue à cet effet à l'établissement. Le chef d'établissement est chargé de mettre en œuvre ces objectifs et de rendre compte de l'utilisation de ces moyens.

Les agents des collectivités territoriales affectés dans un établissement public local d'enseignement conservent leur statut, sont administrés par la collectivité dont ils dépendent statutairement et sont placés sous l'autorité fonctionnelle du chef d'établissement. S'agissant des personnels des collectivités, le président de la collectivité territoriale de rattachement exerce l'autorité hiérarchique et le chef d'établissement l'autorité fonctionnelle.

L'adjoint gestionnaire du chef d'établissement, est chargé sous son autorité, des relations avec les collectivités territoriales. Il organise le travail des agents techniques (article R421-13 du code de l'éducation) en conformité avec les règles définies par la collectivité territoriale de rattachement dont dépendent ces personnels.

Une convention passée entre l'établissement et la collectivité de rattachement précise les modalités d'exercice de leurs compétences respectives. Elle précise et organise notamment les modalités d'échange et de restitution d'informations sur le fonctionnement et la gestion et plus particulièrement celle concernant la restauration.

En application de l'article R421-56 du code de l'éducation, la collectivité de rattachement, de même que le représentant de l'État et l'autorité académique, ont accès, sur leur demande, à l'ensemble des actes et documents relatifs au fonctionnement de l'établissement.

Par ailleurs, les communes, départements ou régions peuvent organiser dans les EPLE, pendant leurs heures d'ouverture et avec l'accord du conseil d'administration et du chef d'établissement, des activités éducatives, sportives et culturelles complémentaires aux activités d'enseignement et de formation fixées par l'État (article L216-1 du code de l'éducation). L'organisation de ces activités, facultatives dont la charge financière incombe à la collectivité intéressée, est fixée par une convention tripartite, conclue entre la collectivité intéressée, la collectivité territoriale de rattachement et l'établissement, qui détermine notamment les conditions dans lesquelles les agents de l'État peuvent être mis à la disposition de la collectivité et les responsabilités de chacun.

1.1.2.3.1.5. Le chef d'établissement assure le bon fonctionnement du service public

Ces compétences sont énoncées aux articles L.421-3 et R.421-9 à R.421-12 du code de l'éducation.

Le chef d'établissement doit prendre, en liaison avec les autorités administratives compétentes, toutes dispositions pour assurer la sécurité des personnes et des biens, l'hygiène et la salubrité de l'établissement.

Il est également responsable de l'ordre dans l'établissement et peut engager les actions disciplinaires et les poursuites devant les juridictions compétentes.

En cas de difficultés graves de fonctionnement, le chef d'établissement peut prendre toutes dispositions nécessaires pour assurer le bon fonctionnement du service public. S'il y a urgence, et notamment en cas de menace ou d'action contre l'ordre dans les enceintes et locaux scolaires de

l'établissement, le chef d'établissement peut interdire l'accès de ces enceintes ou locaux à toute personne relevant ou non de l'établissement, suspendre des enseignements ou autres activités au sein de l'établissement.

Chargé notamment de la sécurité des personnes et des biens, il met en œuvre le plan particulier de mise en sécurité. Il est responsable de la mise en œuvre de la réglementation applicable aux ERP (établissements recevant du public).

En cas d'événement exceptionnel, il prend les mesures propres à assurer la continuité et le bon fonctionnement du service public.

Il informe le conseil d'administration des décisions prises et en rend compte à l'autorité académique, au maire, au président de la collectivité de rattachement et au représentant de l'État.

1.1.2.3.2. Les modalités de délégation de signature du chef d'établissement

Conformément à l'article R421-13 du code de l'éducation, le chef d'établissement peut déléguer sa signature, y compris pour l'exercice des fonctions d'ordonnateur, à l'un de ses adjoints.

La délégation à l'adjoint gestionnaire qui assure les fonctions d'agent comptable ne pourra inclure la signature des documents liés à la phase d'ordonnancement (demandes de reversements, titres de recettes, demandes de correction de recettes et demandes de versement de l'ordonnateur) afin de respecter le principe de la séparation ordonnateur – comptable.

L'acte portant délégation doit être publié pour être exécutoire.

Il convient de noter qu'en cas d'absence ou d'empêchement du chef d'établissement, lorsque celui-ci n'a donné aucune délégation à cet effet, l'autorité académique nomme un ordonnateur suppléant qui peut être soit un de ses adjoints à la condition qu'il ne soit pas agent comptable de l'établissement, soit le chef d'un autre établissement.

Le délégataire de l'ordonnateur doit être accrédité auprès de l'agent comptable par la transmission de l'acte de délégation, certifié exécutoire par l'ordonnateur, et d'un spécimen de la signature de l'ordonnateur délégué (cf. arrêté du 25 juillet 2013 fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

Cet acte doit être accompagné d'une copie de l'acte de nomination de l'ordonnateur délégué.

Dans la mesure où, en application du 3e alinéa du III de l'article R.421-13 du code de l'éducation, c'est l'autorité académique qui nomme lorsque cela est nécessaire un ordonnateur suppléant, il est fait application dans ce cas de la procédure d'accréditation applicable pour l'ordonnateur.

La délégation à l'adjoint gestionnaire qui assure les fonctions d'agent comptable ne pourra inclure la signature des documents liés à la phase d'ordonnancement (ordres de reversements, ordres de recettes et d'annulation de recettes, ordres de paiement de l'ordonnateur) afin de respecter le principe de la séparation ordonnateur – comptable.

On précisera toutefois, que l'adjoint gestionnaire qui remplit également la mission d'agent comptable pourra, **sans contrevenir au principe de séparation des ordonnateurs et des comptables**, recevoir délégation pour signer les bons de commande **à condition que ces derniers soient émis à la suite d'une décision préalable d'engagement de l'ordonnateur** :

- Marchés ou groupements de commandes ;
- Contrats, notamment de sécurité et/ou de maintenance ;

- Conventions diverses.

Dans ce cas, l'acte de délégation devra spécifier que ces dispositions ne s'appliquent qu'aux bons de commande précités.

On notera enfin que la délégation de signature de l'ordonnateur à l'adjoint gestionnaire ou, octroyée dans les conditions précisées ci-dessus à l'adjoint-gestionnaire exerçant des fonctions d'agent comptables, **ne peut en aucun cas être subdéléguée**.

L'article 9 de l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes, autorise l'ordonnateur et son délégataire à exercer les fonctions de régisseur lorsque l'établissement est doté de cinq agents administratifs ou moins.

En pratique, un adjoint-gestionnaire peut donc être à la fois ordonnateur délégué et régisseur sous réserve du respect de la condition précitée.

Ainsi, le régisseur et l'ordonnateur délégué peuvent signer les titres de recettes et les demandes de paiement. Dans les faits, un agent peut être à la fois régisseur et ordonnateur délégué s'il n'exerce pas ses deux fonctions sur les mêmes natures de recettes et/ou de dépenses. Dans ce cas, il est impératif que la délégation précise explicitement le champ des compétences déléguées.

Ainsi, le régisseur et l'ordonnateur délégué peuvent signer les titres de recettes, les demandes de paiement pour toutes les dépenses et les recettes autres que celles mentionnées dans l'acte de régie.

Exemple : dans le cadre d'un voyage scolaire, le régisseur chargé d'encaisser la participation des familles ne peut signer le titre de recettes correspondant.

1.1.2.4. L'adjoint gestionnaire

Aux termes de l'article R421-13 du code de l'éducation, l'adjoint gestionnaire du chef d'établissement, est chargé de le seconder dans ses fonctions de gestion matérielle, financière et administrative. Il est également chargé, sous l'autorité du chef d'établissement, des relations avec les collectivités territoriales et il organise le travail des personnels administratifs et des agents techniques des collectivités.

Certains adjoints gestionnaires peuvent être nommés comptables de leur établissement ou d'un groupement comptable, constitué en application de l'article R421-62, tout en demeurant adjoints gestionnaires de leur établissement d'affectation. Il est important de distinguer ces deux activités : celle d'adjoint gestionnaire s'exerce sous l'autorité du chef d'établissement, celle de comptable s'exerce en toute indépendance, en application du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables rappelé ci-dessus.

L'adjoint gestionnaire est membre de droit du conseil d'administration de l'EPLE. Il peut recevoir délégation de signature du chef d'établissement (cf. §1.1.2.3.2), mais il ne peut pas attester le service fait, signer les titres de recettes, les demandes de réduction de recettes, les demandes de paiement et les demandes de reversements de l'ordonnateur lorsqu'il est également agent comptable.

L'adjoint gestionnaire participe à l'action éducative de l'établissement et contribue à l'accueil de tous les partenaires du système éducatif.

1.1.2.4.1. La gestion matérielle

L'adjoint gestionnaire est responsable de la gestion matérielle de l'établissement et, à ce titre, il dirige sous l'autorité du chef d'établissement l'ensemble des personnels qui concourent à la gestion. Il

organise le service des personnels administratifs et participe à leur évaluation. Il organise le service des agents techniques des collectivités et peut participer à leur évaluation conformément aux termes de la convention signée entre l'EPLE et la collectivité territoriale de rattachement ou aux directives données par le président de celle-ci au chef d'établissement.

En qualité de technicien de la vie en collectivité, il est responsable des conditions d'hébergement des élèves internes ou demi-pensionnaires et plus particulièrement du régime alimentaire des élèves, conformément aux objectifs et aux modalités d'exploitation définis par la collectivité territoriale de rattachement (article L.421-23 du code de l'éducation). Il établit les menus, assure les approvisionnements, préside à la préparation et à la distribution des repas dans le respect des règles d'hygiène et de diététique.

Il est responsable du bon fonctionnement matériel de tous les services de l'établissement et, à ce titre, coordonne l'action des différentes catégories de personnels concernés.

Pour l'entretien courant des locaux, des installations et des matériels, l'adjoint gestionnaire fait appel, en fonction des nécessités, aux personnels de l'établissement ou aux services d'une équipe mobile ou d'entreprises extérieures. Il propose au chef d'établissement les améliorations ou les aménagements qui lui paraissent nécessaires.

Il est, d'autre part, associé aux opérations de travaux et de maintenance mises en œuvre par la collectivité de rattachement : élaboration des programmes et des cahiers des charges, relations avec les différents partenaires, réception des travaux, prise en charge de l'exploitation des ouvrages, constatation des désordres et information de la collectivité de rattachement pour la mise en œuvre des procédures de garantie.

Il participe aux réunions organisées par la collectivité de rattachement et peut y remplacer le chef d'établissement à sa demande.

Enfin, dans le cas particulier où l'établissement assure la maîtrise de l'ouvrage, pour le compte de la collectivité de rattachement, sur le fondement d'une convention de mandat prévue par la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage publique et à ses rapports avec la maîtrise d'œuvre privée c'est en principe l'adjoint gestionnaire qui prend en charge la préparation et l'exécution des opérations entrant dans le champ du mandat sous la responsabilité du chef d'établissement.

La charge de la gestion matérielle confère à l'adjoint gestionnaire une responsabilité particulière en matière de sécurité, aux côtés du chef d'établissement et sous son autorité.

Son action dans l'exécution des travaux d'entretien des matériels et des locaux ainsi que dans la prévention des risques est essentielle. À ce titre :

- Il est chargé de la tenue des registres et documents relatifs à l'hygiène et à la sécurité ;
- Il prépare et coordonne les travaux de la commission d'hygiène et de sécurité et assure la mise en œuvre des mesures proposées par celle-ci et adoptées par le conseil d'administration ;
- Il participe à l'élaboration du projet annuel de sécurité soumis au conseil d'administration ;
- Il prépare l'organisation périodique des exercices d'évacuation, sollicite et prépare les visites de la commission départementale de sécurité et des organismes de contrôle réglementaires ;
- Il propose toutes mesures de formation des agents techniques des collectivités territoriales.

En cas de danger, il doit informer le chef d'établissement, la collectivité de rattachement et exécuter sans délai les diligences qui lui incombent et, le cas échéant, prendre toute mesure conservatoire de nature à éviter la réalisation d'un danger imminent.

1.1.2.4.2. La gestion financière

L'adjoint gestionnaire tient la comptabilité budgétaire, pour le compte et sous l'autorité du chef d'établissement, le contrôle de la tenue de la comptabilité matières étant placé sous la responsabilité de l'agent comptable. Ainsi, il prépare le projet de budget et les décisions modificatives, les marchés et les conventions ou contrats concernant l'activité de l'établissement ; il procède chaque année, conformément aux dispositions du code de la commande publique au recensement des besoins de l'établissement et à l'organisation des procédures d'achat dans le respect des principes de la commande publique. Il assure le suivi des engagements juridique avant signature de l'ordonnateur.

Toutefois, sa seule signature suffit lorsque le bon de commande résulte d'une décision d'engagement préalable de l'ordonnateur (marché, notamment dans le cadre de groupement de commande, convention ou contrat...) ou lorsqu'il en a reçu délégation, sauf lorsque l'adjoint gestionnaire exerce également les fonctions d'agent comptable :

- Il contrôle ou fait contrôler la réception des fournitures, l'exécution des travaux ou des prestations de services et enregistre les biens immobilisés à l'inventaire général. Il peut, s'il n'est pas l'agent comptable, attester le service fait pour le compte de l'ordonnateur par délégation de celui-ci.
- Il est chargé de la préparation du mandatement des dépenses et de l'ordonnancement des recettes.
- Il produit au chef d'établissement la situation mensuelle des recettes et des dépenses.
- Il est chargé de la mise en œuvre du contrôle de gestion appliqué à l'établissement.
- Il tient la comptabilité matières qui concerne l'ensemble des stocks et, plus particulièrement, des stocks de denrées alimentaires.
- Il contrôle la comptabilité des objets manufacturés ou des matières qui doit être préparée, sous l'autorité et la responsabilité du chef d'établissement, soit par le chef des travaux soit, à défaut, par le personnel enseignant désigné à cet effet ou par le chef d'établissement-adjoint.
- Il veille à la conservation matérielle des biens appartenant à l'établissement, sous réserve des dispositions spéciales qui concernent les matériels, les collections et les ouvrages servant à l'enseignement qui sont placés sous le contrôle des responsables pédagogiques.
- Il met en œuvre le plan de maîtrise des risques financiers et comptables élaboré en collaboration avec l'agent comptable.

Conformément à l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes, l'adjoint gestionnaire non comptable, lorsqu'il est amené, dans le cadre de ses fonctions, à payer des charges ou à encaisser des produits entrant parmi ceux prévus par cet l'acte constitutif de la régie, doit être institué régisseur d'avances et/ou de recettes (cf. §1.1.2.6 ci-après).

1.1.2.4.3. La gestion administrative

La modernisation des services, la rationalisation des méthodes de gestion et la recherche d'une simplification des formalités administratives ont pour conséquence le décloisonnement des tâches et la globalisation des moyens en personnel administratif implantés dans les EPLE. Cette organisation rend indispensable la mise en œuvre d'une fonction de gestion des ressources humaines au niveau de l'établissement.

Elle incombe à l'adjoint gestionnaire qui dirige, sous l'autorité du chef d'établissement, l'ensemble des personnels administratifs et techniques, organise leur service et répartit leurs tâches.

L'adjoint gestionnaire apporte d'autre part son concours aux organes de l'établissement pour l'exercice de leurs attributions. Il aide en particulier au bon déroulement de la procédure d'édiction des actes pris par l'établissement, à ses différents stades :

- Préparation de l'ordre du jour des conseils d'administration et des commissions permanentes ainsi que des documents nécessaires aux membres de ces organes délibérants ;
- Mise en forme des projets d'actes qui doivent être soumis à la délibération du conseil d'administration ;
- Préparation de la transmission de ces actes, ainsi que de ceux pris par le chef d'établissement aux autorités de contrôle dans l'application Dem'act ;
- Vérification des accusés de réception ou preuves de l'envoi, de manière à ce que le chef d'établissement puisse certifier le caractère exécutoire des actes et déterminer leur date de prise d'effet.

1.1.2.5. L'agent comptable

Conformément à l'article R.421-62 du code de l'éducation, le recteur de l'académie arrête la création des groupements comptables, après avis des conseils d'administration des EPLE intéressés et des collectivités territoriales de rattachement. Chacun des établissements appartenant à un groupement comptable conserve sa personnalité morale et son autonomie financière. Une convention entre les établissements précise les modalités de fonctionnement du groupement (cf. §1.2.1.2).

L'agent comptable (AC) est seul responsable des opérations de la trésorerie de tous les établissements membres du groupement. Il est responsable de la tenue de leur comptabilité générale. Le budget et les décisions budgétaires modificatives doivent lui être transmis aussitôt qu'ils sont exécutoires. Il est également destinataire des avis de subventions ou d'aides financières diverses attribuées à l'établissement. Par ailleurs, son avis sera utilement recueilli sur les actes à caractère financier, préalablement à leur présentation au conseil d'administration.

L'agent comptable participe de droit, avec voix consultative, aux conseils d'administration des établissements dont il a en charge la comptabilité.

L'agent comptable pilote la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier au sein du groupement. Il a un rôle de conseil auprès des ordonnateurs et des adjoints gestionnaires des établissements membres du groupement, notamment pour ce qui concerne la tenue de la comptabilité matière, les inventaires et les régies.

1.1.2.5.1. La nomination de l'agent comptable

Les agents comptables des EPLE sont nommés, après information préalable de la collectivité de rattachement, par le ministre chargé de l'éducation nationale parmi les personnels de l'administration de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur.

En outre, la nomination d'un comptable public est soumise à des formalités particulières décrites par l'arrêté du 11 avril 2018 relatif à l'organisation du service des comptables publics.

1.1.2.5.1.1. Le cautionnement

1.1.2.5.1.1.1. Constitution

Aux termes du II de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 modifié, avant d'être installés dans leur poste, les comptables publics sont tenus de constituer des garanties, concrétisées par l'affiliation à une association de cautionnement mutuel, conformément aux dispositions du décret n° 64-685 du 2 juillet 1964 modifié. L'arrêté du 24 novembre 2000 modifié par l'arrêté du 24 juin 2010, fixe le montant du cautionnement des agents comptables qui fait l'objet d'une révision triennale.

Le cautionnement permet de garantir à l'EPLE le versement du montant total ou partiel d'un débet qui serait mis à la charge du comptable. Il ne doit donc pas être confondu avec l'assurance que le comptable peut contracter à titre personnel, assurance destinée à rembourser, le cas échéant, le montant des débets mis à sa charge après épuisement des voies de recours.

Les frais de constitution des garanties et de souscriptions des contrats d'assurance sont une charge personnelle du comptable, ils ne peuvent pas être supportés par l'EPLE.

Les comptables intérimaires qui ne sont pas par ailleurs titulaires d'un poste comptable ne sont pas astreints à la constitution de garanties.

1.1.2.5.1.1.2. Libération

L'article 8 du décret n° 64-685 du 2 juillet 1964 modifié, relatif à la constitution et à la libération du cautionnement exigé des comptables publics précise que le certificat de libération des garanties constituées est partiel ou total.

Les articles 9 et 10 du présent décret définissent les modalités et les conséquences de la délivrance du certificat provisoire.

L'article 11 énumère les conditions qui permettent au comptable principal d'être libéré totalement de sa gestion :

- S'il a obtenu, au titre de tous les comptes qu'il doit rendre en qualité de comptable principal, soit un arrêt ou jugement de quitus prononcé par le juge des comptes, soit un arrêté de quitus prononcé par l'autorité compétente de l'Etat en matière d'apurement administratif, soit le quitus prévu par le V de l'article 60 de la loi de finances pour 1963 (n° 63-156 du 23 février 1963) ;
- Si l'organisme public n'a pas formulé de réclamation sur sa gestion ou si les réclamations éventuellement formulées par l'organisme public ont été satisfaites ;
- S'il remplit les conditions prévues à l'article 12 du décret précédemment cité au titre de sa gestion comme comptable secondaire dans le cas où il posséderait ou aurait antérieurement possédé cette qualité.

Par ailleurs, l'article 14 précise que le certificat de libération partielle ou totale est délivré au comptable principal sur sa demande par le directeur régional ou départemental des finances publiques.

1.1.2.5.1.1.3. La prestation de serment

Le serment, prévu par l'article 14 du 7 novembre 2012 précité, est défini par l'article 1er du décret n°2004-208 du 3 mars 2004 : « Je jure de remplir mes fonctions avec exactitude, diligence, probité et fidélité, de me conformer aux lois et règlements qui ont pour objet d'assurer l'inviolabilité des fonds et valeurs, l'emploi régulier des fonds publics et la sauvegarde des droits des organismes publics dans le cadre des gestions et contrôles qui me sont confiés ».

L'arrêté du 16 juillet 2018 relatif aux modalités de serment des comptables publics devant les juridictions financières indique que le serment n'est prêté qu'une fois, préalablement à l'installation du comptable dans son premier poste comptable, devant la chambre régionale des comptes pour les comptables d'EPLE.

La prestation de serment a lieu à l'initiative du comptable ou de son supérieur hiérarchique. Il doit en justifier au moment de son installation ou dans les plus brefs délais après celle-ci.

Pour être admis à prêter serment, le comptable doit produire, d'une part l'acte de nomination en qualité de comptable public, d'autre part le justificatif du cautionnement.

Un exemplaire du procès-verbal est remis à l'intéressé, qui le conserve pour justifier ultérieurement de sa prestation de serment.

Les comptables intérimaires ne sont pas tenus de prêter serment.

1.1.2.5.1.2. L'installation

Le comptable nouvellement désigné ne peut exercer ses fonctions sans avoir été au préalable installé dans le poste comptable qui lui est confié. En effet, tout comptable qui prend possession d'un poste ou le quitte sans qu'ait été établi au préalable un procès-verbal contradictoire est passible de sanctions disciplinaires.

Lors de l'installation, le comptable doit produire l'acte de nomination dans le poste où il doit être installé, le procès-verbal de prestation de serment et la justification des garanties qu'il est tenu de constituer.

Dans la mesure du possible, la remise du service du comptable sortant et l'installation du nouveau comptable ont lieu simultanément. Les articles 5 et 7 de l'arrêté du 11 avril 2018 relatif à l'organisation du service des comptables publics précisent les modalités selon lesquelles les comptables entrant et sortant peuvent se faire représenter lorsqu'ils ne peuvent être présents lors de la remise de service.

La remise de service fait l'objet d'un procès-verbal dressé contradictoirement en quatre exemplaires (dont un pour l'agent comptable entrant, un pour l'agent comptable sortant, et un exemplaire transmis à l'autorité ayant constaté le respect des obligations de prestation de serment et de cautionnement), signé par les comptables entrant et sortant ou par leurs représentants.

Ce procès-verbal constate la remise au comptable entrant du numéraire et des valeurs diverses. Leurs justifications sont annexées au procès-verbal, ainsi que, le cas échéant, le mandat sous seing privé passé par chaque comptable avec le mandataire chargé de le représenter. Il est accompagné notamment d'un état des restes à recouvrer et des restes à payer, d'une balance générale des opérations et de l'inventaire du poste. Le quatrième exemplaire du procès-verbal d'installation du comptable et ses annexes sont joints au premier compte financier produit par le comptable après la date de son installation.

Le comptable entrant peut émettre des réserves sur les opérations prises en charge lors de la remise de service, portant essentiellement sur les créances à recouvrer ou sur des anomalies comptables. Il dispose pour ce faire d'un délai de 6 mois, susceptible d'être prorogé dans les conditions précisées par l'instruction DGCP n° 01-002-M9 du 8 janvier 2001.

Le comptable sortant peut donner procuration à son (ses) successeur(s) pour signer les comptes financiers et répondre aux charges qui pourraient être prononcées à son encontre. Cette procuration est annexée au procès-verbal de remise de service.

1.1.2.5.2. La fonction de comptable public

Le conjoint d'un comptable public ne peut être ordonnateur de l'établissement dans lequel le comptable exerce ses fonctions. Par ailleurs, l'exercice de certaines activités est interdit aux comptables publics dans les conditions prévues par le code électoral et le statut général des fonctionnaires.

En application de l'article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), les comptables publics sont seuls chargés, notamment :

- De la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir ;
- Du paiement des dépenses soit sur ordres émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ;
- Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- De la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- De la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

L'article R.421-64 du code de l'éducation précise que lorsque le comptable de l'EPLE ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, il en exerce le contrôle : les instructions données à ce sujet au préposé doivent avoir recueilli l'accord du comptable qui demande qu'il soit procédé à l'inventaire annuel des stocks.

Le comptable est également tenu de procéder aux contrôles, mentionnés aux articles 19 et 20 du décret GBCP, qui portent :

- En matière de recettes, l'autorisation de percevoir la recette, la mise en recouvrement des créances de l'organisme public et la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes, dans la limite des éléments dont ils disposent ;
- En matière de dépenses, la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, la disponibilité des crédits, l'exacte imputation des dépenses aux services qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet, la validité de la créance (justification du service fait, exactitude des calculs de liquidation, intervention préalable des contrôles réglementaires et production des justifications), le caractère libératoire du règlement, l'application des règles de prescription et de déchéance ;

- En matière de patrimoine, la conservation des droits, privilèges et hypothèques, la conservation des biens dont ils tiennent la comptabilité matières.
- L'article R.421-68 du code de l'éducation précise qu'il appartient au comptable de procéder aux mesures d'exécution forcée (recouvrement contentieux des créances), celles-ci pouvant être suspendues sur ordre écrit de l'ordonnateur si la créance est l'objet d'un litige. Lorsque l'ordonnateur refuse l'autorisation de poursuivre, ce refus exprimé par écrit dégage la responsabilité du comptable qui présente immédiatement en non-valeur la créance concernée (titre 4, chapitre 1, de l'instruction n° 05-050-M0 du 13 décembre 2005).

Conformément à l'article R.1617-24 du code général des collectivités territoriales, l'ordonnateur peut formaliser une autorisation préalable de poursuites de portée plus générale. Cette autorisation peut être permanente ou temporaire, pour tout ou partie des titres de recettes émis.

En matière de dépense, l'article 38 du décret du 7 novembre 2012 relative à la GBCP prévoit que lorsque le comptable constate des irrégularités à l'occasion de ses contrôles ou lorsqu'il établit que les certifications de l'ordonnateur sont fausses, il doit suspendre le paiement et en informer l'ordonnateur. Ce dernier peut le requérir de payer, dans les conditions prévues à l'article L.233-1 du code des juridictions financières (cf. §2.3.4.11.1 ci-après).

Conformément à l'article L.233-1 du code des juridictions financières, lorsque l'agent comptable a été requis de payer, il doit adresser l'ordre de réquisition au directeur départemental ou régional des finances publiques territorialement compétent. Celui-ci transmet ensuite l'ordre de réquisition à la chambre régionale des comptes (CRC). L'ordre de réquisition doit également être joint au compte financier.

L'agent comptable doit refuser de déférer à la réquisition dans les cinq cas suivants (cf. article L1617-3 du CGCT) :

- Insuffisance de fonds disponibles ;
- Dépense ordonnancée sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elle devrait être imputée ;
- Absence de justification du service fait ;
- Défaut du caractère libératoire du règlement ;
- En cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris.

L'agent comptable rend compte à l'ordonnateur de la situation comptable de l'établissement au moins une fois par mois. Il lui transmet, à cet effet, un exemplaire de la balance des comptes du grand livre. Dans le cadre de sa mission de conseil auprès de l'ordonnateur, il développe et explique le solde des comptes. Par ailleurs, il doit déférer à toutes les demandes de renseignements comptables que l'ordonnateur pourrait formuler.

1.1.2.5.3. Les mandataires de l'agent comptable

Conformément à l'article 16 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la GBCP, l'agent comptable peut désigner un mandataire ayant qualité pour agir en son nom et sous sa responsabilité. Ce mandat garantit la continuité du service et permet notamment à l'agent comptable d'être représenté aux conseils d'administration. Ce mandat peut être donné à toute personne de son choix dans les limites induites par le principe de séparation ordonnateur/comptable. Le mandataire agit alors pour le compte et sous la responsabilité du comptable. La désignation d'un mandataire s'analyse comme une

délégation de signature de l'agent comptable, celui-ci restant donc entièrement responsable des actes accomplis par son mandataire.

1.1.2.5.4. L'intérim comptable

L'intérim comptable est décrit au titre III de l'arrêté du 11 avril 2018 relatif à l'organisation du service des comptables publics.

Un intérimaire est nommé lorsque l'intérêt du service exige qu'une fonction non pourvue d'un titulaire responsable continue à être exercée.

Son installation s'effectue dans les mêmes conditions que celles de l'agent comptable en titre. L'intérim est confié en priorité à un agent exerçant ses fonctions dans le poste comptable concerné. L'intérimaire exerce ses fonctions dans les mêmes conditions que l'agent comptable en titre.

Il y a lieu à constitution d'un intérim notamment lorsque :

- Le comptable titulaire cesse ses fonctions sans que son remplaçant ait été installé ;

- Le comptable titulaire est absent ou susceptible de l'être pour une durée excédant deux mois

- Le comptable titulaire a des absences inférieures à deux mois dont la répétition est susceptible de porter atteinte à la continuité du service public.

L'intérimaire n'est astreint ni à prestation de serment ni à constitution de garanties.

1.1.2.5.5. La responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable

Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire, propre aux comptables et aux régisseurs, est distinct de la responsabilité disciplinaire, civile ou pénale, qu'encourt tout fonctionnaire. Elle est le gage de l'indépendance dont dispose le comptable public dans le cadre de ses attributions spécifiques.

1.1.2.5.5.1. Le champ de la responsabilité

Il est défini par l'article 60 modifié de la loi n°63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963. Ainsi, les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables :

- Du recouvrement des recettes ;
- Du paiement des dépenses ;
- De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés à l'EPLE ;
- Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- De la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ;
- De la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Ils sont également personnellement et pécuniairement responsables des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le décret GBCP, rappelées ci-dessus.

Cette responsabilité se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou un manquant en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par le fait du comptable public, l'organisme public a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme public ou d'un tiers ou a dû rétribuer un commis d'office pour produire les comptes.

Toutefois, les comptables publics ne sont pas personnellement et pécuniairement responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs, ni des erreurs commises dans l'assiette et la liquidation des droits qu'ils recouvrent, hors le cas de mauvaise foi.

La responsabilité de l'agent comptable s'étend à toutes les opérations du poste comptable qu'il dirige depuis la date de son installation jusqu'à la date de cessation des fonctions. Elle ne peut être mise en jeu en raison de la gestion de ses prédécesseurs que pour les opérations prises en charge sans réserve lors de la remise de service (cf. §1.1.2.5.1.2 ci-dessus). Elle s'étend aux actes des comptables de fait, si l'agent a eu connaissance de ces actes et qu'il ne les a pas signalés aux autorités compétentes (chef d'établissement, autorité académique).

S'agissant des régisseurs, qui sont désignés avec l'agrément du comptable (cf. §1.1.2.6), les sommes qui leur sont allouées en remise gracieuse ou dont ils ont été déclarés responsables mais qui ne pourraient pas être recouvrées ne peuvent être mises à la charge du comptable que si le débet est lié à une faute ou une négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son contrôle sur pièces et/ou sur place.

La responsabilité n'est pas mise en jeu lorsque des circonstances constitutives de la force majeure sont constatées, dans les conditions prévues par le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 modifié relatif à la constatation et à l'apurement des débets des comptables publics et assimilés.

1.1.2.5.5.2. Les circonstances de la force majeure

La responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables et des régisseurs n'est pas mise en jeu lorsque la force majeure, au sens de l'article 1218 du code civil, est à l'origine de la survenance d'un déficit.

La force majeure est définie comme un événement échappant à leur contrôle (caractère extérieur), qui ne pouvait être raisonnablement prévu (caractère imprévisible) et dont les effets ne pouvaient être évités par des mesures appropriées (caractère irrésistible).

1.1.2.5.5.3. La mise en jeu de la responsabilité

Elle incombe au juge des comptes, ainsi qu'aux ministres chargés du budget et de l'éducation, selon les modalités prévues par le décret du 5 mars 2008 précité. Selon les termes de l'arrêté du 22 octobre 2008 modifié pris en application de l'article 15 du décret précité, la mise en jeu de la responsabilité des comptables d'EPLE est déléguée aux recteurs d'académie.

Cette délégation de pouvoir ne s'applique pas aux décisions de mise en débets consécutifs à des détournements de fonds publics ou à la nomination d'agents comptables commis d'office, qui relèvent de la compétence exclusive du ministre chargé de l'éducation.

Au titre de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 (2ème partie – Moyens des services et dispositions spéciales) paragraphe IV :

- Le premier acte de la mise en jeu de la responsabilité ne peut plus intervenir au-delà du 31 décembre de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle le comptable a produit ses comptes au juge des comptes ou, lorsqu'il n'est pas tenu à cette obligation, celle au cours de laquelle il a produit les justifications de ses opérations.

- Dès lors qu'aucune charge n'a été notifiée dans ce délai à son encontre, le comptable est déchargé de sa gestion au titre de l'exercice concerné. Dans le cas où le comptable est sorti de fonction au cours de cet exercice et si aucune charge n'existe ou ne subsiste à son encontre pour l'ensemble de sa gestion, il est quitte de cette gestion.

Dans le cas d'une mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire, le comptable peut solliciter une remise gracieuse, conformément à l'article 8 du décret du 5 mars 2008 précité.

1.1.2.6. Les régisseurs

Conformément à l'article 22 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), des régisseurs peuvent être chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement.

Le régisseur n'a pas la qualité de comptable public. Il est habilité à effectuer certaines opérations normalement réservées à l'agent comptable, opérations dont il est personnellement et pécuniairement responsable dans les mêmes conditions qu'un comptable public.

Un régisseur est dit « de recettes » quand il est chargé des opérations d'encaissement, et « d'avances» s'il effectue des opérations de paiement. Une même personne peut cumuler les deux fonctions.

L'institution d'une régie répond à la nécessité de faciliter les rapports entre les usagers et les services comptables et d'effectuer certaines opérations dans des délais très brefs. Le recours à une régie n'est cependant possible que pour certaines opérations de dépenses et de recettes, fixées, pour les EPLE, par l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes. Les décisions du chef d'établissement de création de régies (qui sont prises après avis conforme de l'agent comptable assignataire) sont immédiatement exécutoires.

Les régisseurs de recettes et/ou d'avances sont nommés par le chef d'établissement parmi le personnel de l'EPLE, avec l'agrément de l'agent comptable. Ils sont tenus de constituer un cautionnement, variable en fonction du montant de la régie conformément à l'arrêté du 28 mai 1993 modifié relatif aux taux de l'indemnité de responsabilité susceptible d'être allouée aux régisseurs d'avances et aux régisseurs de recettes relevant des organismes publics et montant du cautionnement imposé à ces agents. L'adjoint gestionnaire non comptable doit être institué régisseur d'avances et de recettes lorsqu'il est amené, dans le cadre de ses fonctions, à effectuer certains paiements ou à percevoir certaines recettes, en particulier les frais scolaires, les hébergements ou la vente de prestations effectuées par l'établissement.

Les modalités d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies sont fixées par le décret n°2020-542 du 27 mai 2020, par l'arrêté du 13 août 2020 précité.

Le régisseur ayant quitté ses fonctions peut obtenir un certificat de libération définitif émis par le comptable assignataire dans les conditions exposées à l'article 3 du décret du 7 mai 2020 précité.

La mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire d'un régisseur se matérialise par l'émission d'un ordre de versement par le chef d'établissement. Le régisseur peut solliciter une remise gracieuse, dans les conditions précisées par le décret n° 2008-227 du 5 mars 2008 et l'arrêté du 22 octobre 2008 modifiés. Ces mêmes textes précisent les modalités selon lesquelles les circonstances constitutives de la force majeure sont constatées, auquel cas la responsabilité du régisseur n'est pas mise en jeu.

Le régisseur est soumis aux contrôles de l'agent comptable et de l'ordonnateur auprès duquel il est placé. Il est également soumis aux vérifications des autorités habilitées à contrôler sur place l'agent comptable et l'ordonnateur (cf. §1.1.3.3.).

Il convient de distinguer les régisseurs des mandataires que le comptable peut désigner, en application de l'article 16 du décret GBCP, qui prévoit que « Les comptables publics peuvent déléguer leurs pouvoirs à un ou plusieurs mandataires ayant qualité pour agir en leur nom et sous leur

responsabilité». La désignation d'un mandataire s'analyse comme une délégation de signature de l'agent comptable, celui-ci restant donc entièrement responsable des actes accomplis par son mandataire.

Le régisseur peut désigner un ou des mandataires après autorisation de l'ordonnateur, lorsque le fonctionnement de la régie l'impose.

Le recours à des mandataires doit être prévu dans l'acte constitutif de la régie. Ils sont chargés d'effectuer les opérations qui leur sont confiées par mandat par le régisseur. Le comptable public assignataire est destinataire d'une copie des mandats délivrés.

1.1.3. LES CONTROLES ADMINISTRATIFS ET FINANCIERS

Le présent titre donne un aperçu des principaux contrôles qui peuvent s'exercer sur les EPLE. Ces contrôles ont pour finalité de s'assurer du respect des règles de droit et de la correcte exécution des missions confiées à l'établissement. Ils visent également à prévenir le risque de dérives susceptibles de constituer un risque pour la communauté éducative et permettent, le cas échéant, d'assister un établissement afin qu'il parvienne à une meilleure réalisation de ses objectifs.

Ces contrôles peuvent être classés en trois catégories, en fonction du moment où ils interviennent :

- Contrôle des actes a priori (contrôle de légalité, contrôle budgétaire) ;
- Contrôle à l'improviste, en cours de gestion (IGESR, direction régionale ou départementale des finances publiques, URSSAF…) ;
- Contrôle a posteriori (chambres régionales des comptes).

1.1.3.1. Le contrôle des actes

L'article L421-1 du code de l'éducation soumet les EPLE au contrôle de légalité institué pour les collectivités territoriales par le code général des collectivités territoriales (CGCT, cf. notamment les articles L2131-1 et suivants, R2131-1 et suivants), sous réserve de dispositions spécifiques prévues notamment par les articles L421-11 à L421-14 du code de l'éducation, qui font intervenir, en fonction de la nature de l'acte, le préfet, représentant de l'État, l'autorité académique et la collectivité territoriale de rattachement.

Par ailleurs, les articles R421-54 et suivants du code de l'éducation fixent la liste des actes qui doivent être transmis à l'autorité de contrôle pour être exécutoires.

Ce dispositif détermine trois catégories d'actes : les actes budgétaires, les actes relevant de l'action éducatrice, les autres actes, qui sont soumis à des modalités de transmission différentes, explicitées ci-après.

Les transmissions à l'autorité académique s'effectuent par voie électronique au moyen de l'application « Dém'Act », dans les conditions prévues aux articles R421-78-1 et R421-78-2 du code de l'éducation. Les actes édictés sous format dématérialisé et transmis par voie électronique font l'objet d'une signature électronique. La transmission des actes à la collectivité de rattachement s'effectue dans les mêmes conditions, sous réserve qu'elle ait donné son accord à ce mode de transmission.

1.1.3.1.1. Les actes budgétaires

1.1.3.1.1.1. Les délais de transmission

Le budget, de même que les décisions budgétaires modificatives soumises au vote du conseil d'administration, sont soumis à une transmission aux deux financeurs des établissements (autorité académique et collectivité de rattachement).

Ces actes doivent être transmis, conformément à l'article L421-11 du code de l'éducation, dans les cinq jours suivant leur vote.

Le budget devient exécutoire 30 jours après la dernière date de réception par les deux autorités, sauf si l'une d'entre elles a fait connaître son désaccord motivé dans ce délai.

En revanche, les décisions budgétaires modificatives sont exécutoires dans un délai de 15 jours après la dernière date de réception par les deux autorités, conformément à l'article L421-12 du code de l'éducation. Cette réduction du délai d'approbation permet de mettre en œuvre plus rapidement les décisions du conseil d'administration, mais aussi de retarder la date de vote de la dernière décision modificative de l'exercice, afin de mieux prendre en compte les événements de fin d'année susceptibles de modifier les prévisions initiales.

Lorsque le budget n'est pas adopté dans les délais, il est réglé conjointement par la collectivité territoriale de rattachement et l'autorité académique dans les conditions prévues aux alinéas e et f de l'article L421-11.

1.1.3.1.1.2. Le contrôle du préfet

Lorsqu'il est saisi dans le cadre du règlement conjoint par la collectivité de rattachement et l'autorité académique, il appartient au représentant de l'État d'exercer un contrôle sur les budgets des EPLE, dans les conditions du droit commun définies dans le code général des collectivités territoriales applicables aux EPLE conformément à l'article L421-13 du code de l'éducation.

Le domaine du contrôle porte sur les actes budgétaires au sens strict c'est-à-dire le budget et les décisions budgétaires modificatives.

Ce contrôle porte sur l'équilibre réel (article L1612-4 du code général des collectivités territoriales), sur l'inscription et le mandatement des dépenses obligatoires (articles L1612-15 et L1612-16 du code général des collectivités territoriales).

Un budget est en équilibre réel s'il remplit les trois conditions suivantes :

- L'équilibre est réalisé section par section ;

- L'évaluation des dépenses et des recettes est sincère, excluant toute majoration ou minoration fictive ;

- L'équilibre des recettes et des dépenses du service de restauration et d'hébergement, lorsqu'il existe est réalisé : ce service doit en effet couvrir par ses ressources la totalité des charges qu'entraîne son fonctionnement.

Nota : Conformément à l'article L1612-6 du code général des collectivités territoriales (CGCT), n'est pas considéré comme étant en déséquilibre le budget dont la section de fonctionnement comporte ou reprend un excédent et dont la section d'investissement est en équilibre réel, après reprise pour chacune des sections des résultats apparaissant au compte financier de l'exercice précédent.

1.1.3.1.2. Les actes portant sur le contenu ou l'organisation de l'action éducatrice

Ces actes sont transmis exclusivement à l'autorité académique. En application de l'article R421-55 du code de l'éducation, il s'agit des délibérations du conseil d'administration relatives :

- Au règlement intérieur de l'établissement ;
- A l'organisation de la structure pédagogique ;
- A l'emploi de la dotation horaire globalisée ;
- A l'organisation du temps scolaire ;
- Au projet d'établissement.

Ces délibérations deviennent exécutoires quinze jours après leur transmission à l'autorité académique, qui peut en prononcer l'annulation lorsqu'elles sont contraires aux lois et règlements ou de nature à porter atteinte au fonctionnement du service public de l'éducation. La décision d'annulation, motivée, est communiquée sans délai au conseil d'administration.

Il est rappelé que les actes relatifs au contenu et à l'organisation de l'action éducatrice, qu'ils soient ou non soumis à l'obligation de transmission à l'autorité académique, peuvent faire l'objet d'un recours juridictionnel par toute personne physique ou morale ayant intérêt à agir. En application des articles L.421-1 et L.421-14 du code de l'éducation, tout acte de l'établissement n'ayant pas trait au contenu ou à l'organisation de l'action éducatrice, qu'il soit ou non soumis à l'obligation de transmission, peut être déféré au tribunal administratif par le représentant de l'État ou, par délégation de ce dernier, par le recteur d'académie.

En outre, sans préjudice du recours direct dont elle dispose, toute personne physique ou morale qui s'estime lésée par un acte peut, dans le délai de deux mois à compter de la date à laquelle l'acte est devenu exécutoire (lorsque l'acte n'est pas soumis à une obligation de transmission, il s'agit de la date de publication, d'affichage ou de notification aux intéressés), demander à l'autorité de contrôle de déférer l'acte en cause au tribunal administratif. Ce recours peut être assorti d'une demande de suspension.

1.1.3.1.3. Les autres actes

Les actes de l'établissement relatifs à la passation des conventions, et notamment des marchés, et les actes relatifs au fonctionnement de l'établissement qui n'ont pas trait au contenu ou à l'organisation de l'action éducatrice son transmis qu'à l'autorité chargée de procéder au contrôle de légalité :

- Pour les lycées, les ERPD (écoles régionales de premier degré) et les EREA (établissements régionaux d'enseignement adapté) : le préfet de région ;
- Pour les collèges : le préfet de département.

Ce contrôle peut être assuré par l'autorité académique dans le cadre de l'organisation locale des services déconcentrés de l'Etat, compte tenu des délégations éventuellement accordées aux recteurs ou aux directeurs académiques des services de l'éducation nationale.

Ne sont soumis à cette obligation de transmission pour devenir exécutoires que les actes dont la liste figure aux articles R421-54 du code du code de l'éducation, à savoir les délibérations relatives :

- A La passation des conventions et contrats, et notamment des marchés ;
- Au recrutement de personnels ;
- Au financement des voyages scolaires.

Ces délibérations sont exécutoires 15 jours après leur transmission.

Les modalités d'entrée en vigueur et de transmission de certains types de contrats ou de conventions sont développées ci-après.

1.1.3.1.3.1. Les marchés publics

Le chef d'établissement, représentant le pouvoir adjudicateur de l'établissement, peut désormais signer sans l'autorisation du conseil d'administration les marchés conclus, dans les conditions prévues par le code de la commande publique dans les cas suivants :

- Lorsqu'il a reçu délégation conformément à l'article R.421-20 ;
- Lorsque le marché est financé par des ressources spécifiques qui n'ont pu être inscrites au budget initial et qui font l'objet d'une décision budgétaire modificative relevant de la compétence du chef d'établissement, conformément au 1° et 2° de l'article R.421-60 du code de l'éducation : il s'agit de crédits dont l'EPLE doit faire un usage spécifique, défini par le bailleur de fonds, et dont la recette n'est définitivement acquise à l'établissement que lorsque celui-ci a effectué la dépense correspondante.

En cas d'urgence, lorsque le marché se rattache à des opérations de gestion courante dont le montant est inférieur à 5 000 euros hors taxes, ou à des travaux et équipements, jusqu'à 15 000 euros hors taxes : il s'agit ici de permettre à l'ordonnateur d'engager une dépense non déléguée et qui n'est pas financée sur des ressources non spécifiques, lorsqu'elle est indispensable au bon fonctionnement de l'établissement ou d'un service annexe ; la gestion courante recouvre les fournitures non immobilisées ainsi que les prestations de services telles que, par exemple, la réparation inopinée d'équipements de sécurité ou de matériels informatiques.

Le chef d'établissement veille à informer le conseil d'administration, dès la réunion la plus proche, des marchés ainsi conclus sans autorisation préalable et tient à disposition des membres du conseil les documents y afférents.

En dehors des cas précédemment décrits, le chef d'établissement ne peut signer un marché qu'avec l'autorisation du conseil d'administration, ou de la commission permanente si elle a reçu délégation, et seulement lorsque la délibération l'y autorisant est devenue exécutoire, 15 jours après la transmission.

Les marchés inférieurs au seuil prévu à l'article R. 2123-1 du code de la commande publique signés par le chef d'établissement sont exécutoires dès leur transmission au contrôle de légalité.

1.1.3.1.3.2. Les actes relatifs aux personnels liés par contrat à l'établissement

La délibération autorisant le recrutement de personnels par l'établissement doit définir, au vu des besoins qu'il s'agit de satisfaire, le nombre et la nature des postes à pourvoir, la quotité de temps de travail pour chacun d'eux (emplois à temps complet ou à temps incomplet), les rémunérations y afférentes et l'origine des financements, ainsi que les missions confiées. Cette délibération est soumise à l'obligation de transmission au préfet ou à l'autorité académique par délégation.

Dès lors que cette délibération du conseil d'administration, ou de la commission permanente si elle a reçu délégation, est exécutoire, 15 jours après sa transmission, le chef d'établissement, qui désigne à toutes les fonctions au sein de l'établissement pour lesquelles aucune autre autorité administrative n'a reçu de pouvoir de nomination, conformément à l'article R421-9 du code de l'éducation, peut signer les contrats de travail. Ces contrats individuels, qui sont des décisions du chef d'établissement, sont exécutoires immédiatement après leur transmission.

Les décisions de licenciement, ainsi que les mesures disciplinaires prises à l'encontre des personnels recrutés par l'établissement, sont également soumises à cette obligation de transmission et sont exécutoires aussitôt après celle-ci.

1.1.3.1.3.3. Les autres contrats ou conventions

Les autres contrats ou conventions conclus par les EPLE ne peuvent être signés par le chef d'établissement, quelle que soit leur incidence financière, qu'avec l'autorisation du conseil d'administration, ou de la commission permanente si elle a reçu délégation, et seulement lorsque la délibération est exécutoire, soit 15 jours après sa transmission.

Après signature par le chef d'établissement, les contrats ou conventions doivent être transmis à l'autorité de contrôle lorsqu'ils comportent des incidences financières et ils sont exécutoires aussitôt après cette transmission.

1.1.3.2. La maîtrise des risques comptables et financiers

Cette maîtrise est assurée par la mise en place d'un contrôle interne tout au long de la chaîne financière et comptable.

1.1.3.2.1. La démarche de contrôle interne

Le contrôle interne se définit comme *« l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents choisis par le chef d'établissement et l'agent comptable et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financières et patrimoniales : ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable ».*

A l'image des orientations préconisées par la Cour des Comptes et liées étroitement à la mise en œuvre de la LOLF et à la modernisation de la gestion financière de l'Etat et des établissements publics, il est apparu nécessaire de doter les responsables financiers des EPLE d'un outil de pilotage et de management, leur permettant de repérer les risques de dysfonctionnement pouvant nuire à l'accomplissement de leurs missions d'ordonnateurs et de comptables et par voie de conséquence à la qualité et à l'efficacité du service rendu aux usagers.

La démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF) ne se limite pas à une liste de contrôles mais concerne l'organisation des services, la séparation des tâches, la documentation des procédures de travail, les sécurités informatiques, la formation des personnels, la traçabilité des acteurs et des opérations.

Il s'appuie sur 3 leviers :

- ✓ Organiser
- ✓ Documenter
- ✓ Tracer

pour atteindre 3 objectifs :

- ✓ Fiabiliser
- ✓ Sécuriser
- ✓ Améliorer la qualité du service en ayant une maîtrise raisonnable des risques

Les six principaux préceptes sont décrits au paragraphe 3.1.4.1 – le contrôle interne comptable et financier – de la présente instruction.

Pour les EPLE, l'agent comptable est le pilote naturel de la démarche de CICF pour l'analyse des risques et la mise en place de plans d'action. L'adjoint gestionnaire est son interlocuteur incontournable en

raison de ses compétences en matière d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement de suivi des inventaires et des stocks et de tenue le cas échéant de la régie.

Les détournements de fonds publics ont fréquemment pour origine l'exploitation par des agents indélicats de défaillances ou d'absence de dispositifs de contrôle.

1.1.3.2.2. La maîtrise des risques comptables et financiers liés aux régies d'avances ou de recettes

Conformément aux dispositions de l'article 7 du décret n°2020-542 du 7 mai 2020, l'ordonnateur et l'agent comptable ont un devoir de contrôle des régies. Les agents comptables doivent procéder ou faire procéder au moins une fois tous les deux ans à la vérification sur place des régies (cf. article 10 de l'arrêté du 13 août 2020 relatif aux régies des EPLE).

Dans le cadre du contrôle administratif des régies, l'ordonnateur et l'agent comptable doivent s'assurer qu'ils disposent de l'ensemble des documents relatifs au fonctionnement de la régie et au régisseur, notamment :

- L'acte constitutif de la régie ;
- Les documents relatifs au compte de disponibilités ouvert au nom de la régie et aux moyens de paiement et/ou d'encaissement utilisés ;
- Les décisions de fixation des tarifs en vigueur pour les régies de recettes ;
- Les procès-verbaux des vérifications de la régie ;
- L'acte de nomination du régisseur et des éventuels mandataires ;
- Les documents prouvant la réalisation du cautionnement du régisseur ;

  Le cas échéant, l'attestation d'assurance du régisseur ou des mandataires et suppléants ;

- Les procès-verbaux de remise de service ;
- La demande d'avance du régisseur d'avance ;
- Les documents relatifs à la clôture de la régie (décision de suppression de la régie, certificat de libération définitive accordé au régisseur, documents relatifs à la clôture du compte de disponibilités).

Outre le contrôle administratif que doivent exercer l'ordonnateur et l'agent comptable, des contrôles comptables doivent être exercés, sur les pièces et documents adressés par les régisseurs et sur place.

Le contrôle sur pièces porte principalement sur l'examen de la balance des comptes de la régie et des pièces justificatives. Il doit notamment permettre de s'assurer :

- Que le régisseur intervient seulement pour les opérations de recettes et/ou de dépenses prévues dans l'acte constitutif de la régie ;
- Du respect des modalités de fonctionnement déterminées dans l'acte constitutif de la régie ;
- De l'encaissement normal des produits, en cohérence avec l'activité générale ou la fréquentation du service concerné, et de la traduction comptable régulière des encaissements ou décaissements effectués.

Le contrôle sur place doit être effectué à l'improviste. L'ordonnateur et l'agent comptable ainsi que toute autre autorité habilitée à effectuer le contrôle peuvent désigner un agent placé sous leur autorité pour exercer ce contrôle. Le contrôle sur place de l'ordonnateur ou de son délégué doit être exercé régulièrement. Les agents comptables doivent quant à eux procéder ou faire procéder au moins une fois tous les deux ans à la vérification sur place des régisseurs effectuant des opérations pour leur compte.

La promotion d'un dispositif de contrôle interne s'inscrit également dans ce cadre.

La responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable peut être engagée, à l'occasion de la mise en débet d'un régisseur, si ce débet est lié à une faute ou à une négligence caractérisée commise par l'agent comptable lors de son contrôle sur pièces ou sur place de la régie (cf. §1.1.2.5.5.1). Un défaut de contrôle peut également être sanctionné par la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF, 10 décembre 2010, Commune de Bandol).

1.1.3.2.3. Les contrôles externes en cours de gestion

Ils relèvent notamment de l'IGESR et des directions régionales ou départementales des finances publiques.

1.1.3.2.3.1. Les contrôles de l'IGESR

L'Inspection générale de l'éducation, du sport et de la recherche (IGESR), corps de contrôle, d'étude, d'information, d'évaluation, d'audit et de conseil, est directement rattachée aux ministres chargés de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Son champ d'action concerne les aspects administratifs, financiers, comptables, par exemple l'organisation et le fonctionnement de toutes les structures qui reçoivent des fonds publics, qu'elles soient de statut public (collèges, lycées, universités, etc.) ou privé (établissements sous contrat, associations, etc.). Elle apprécie l'ensemble du fonctionnement et de l'efficacité du système éducatif et de l'administration de la recherche.

Par « inspection », il convient de comprendre à la fois le contrôle de la régularité du fonctionnement (est-il conforme à la réglementation ?), mais aussi l'évaluation (comment les objectifs fixés sont-ils atteints ?) et le conseil (peut-on faire mieux ou différemment et comment ?).

L'article L241-2 du code de l'éducation l'autorise à procéder aux investigations et vérifications vis-à-vis de tous les organismes qui participent ou concourent à l'application des législations relatives à l'éducation, à l'enseignement supérieur, la recherche et la technologie, quelle que soit leur forme juridique, y compris ceux qui font appel à des ressources collectées auprès du public dans le cadre de campagnes menées à l'échelon national.

L'inspection générale intervient dans le cadre d'un programme de travail que lui fixe, chaque année, le ministre par une lettre de mission publiée au Bulletin officiel de l'éducation nationale. Son intervention, pour l'expertise et la résolution de difficultés dans le fonctionnement des services ou de cas particuliers, est réservée aux situations graves et pour lesquelles toutes les procédures relevant des autorités hiérarchiques des services ou des établissements ont été épuisées. Les demandes de saisine de l'inspection générale sont présentées au ministre par les directeurs de l'administration centrale, les recteurs d'académie ou les chefs d'établissements publics nationaux selon les modalités qui ont été publiées au BO de l'éducation nationale n° 23 du 5 juin 1997.

Les différentes missions de l'Inspection font l'objet de rapports qui sont remis au ministre, lequel décide de leur publication et de leur diffusion.

1.1.3.2.3.2. Les contrôles de la direction régionale ou départementale des finances publiques

Conformément à l'article R.421-78 du code de l'éducation, le contrôle de la gestion des agents comptables est assuré par le comptable supérieur de la direction générale des finances publiques (DGFiP) territorialement compétent (Directeur régional ou départemental des finances publiques).

Ce contrôle, désormais qualifié d'audit, a pour objectif d'obtenir une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des risques par l'EPLE.

Tous les établissements sont susceptibles de faire l'objet d'un audit, mais la programmation des audits est établie par la DGFiP en fonction des risques identifiés. Les services de la direction régionale ou départementale des finances publiques peuvent également intervenir ponctuellement, à la demande de l'agent comptable ou des services académiques, notamment en cas de malversations.

L'audit porte sur de nombreux points, tels que l'organisation générale du poste comptable (documentation, sécurité anti-intrusion, sécurité informatique), la régularité des opérations budgétaires et comptables (élaboration et exécution du budget, enregistrement des opérations en comptabilité, justification des écritures), le recouvrement des créances, les régies, la gestion des stocks, etc. et s'attache souvent à des aspects particuliers de la vie de l'EPLE, par exemple les voyages scolaires ou la gestion des fonds sociaux.

La mise en œuvre d'une démarche de contrôle interne par l'agent comptable constitue donc un élément important pour répondre aux interrogations des auditeurs.

L'audit a lieu sur pièces et sur place et donne lieu à un rapport contradictoire, permettant à l'agent comptable de répondre aux observations et recommandations des auditeurs. Le rapport définitif, accompagné des réponses de l'agent comptable, est adressé au chef d'établissement et au rectorat.

1.1.3.3. Les contrôles des chambres régionales et territoriales des comptes

Les chambres régionales des comptes (CRC) sont compétentes pour les collectivités territoriales (régions, départements, communes) et les établissements publics qui leur sont rattachés (hôpitaux, collèges, lycées, communautés de communes, etc.).

Elles exercent trois missions :

- Le jugement des comptes des comptables publics des collectivités territoriales et de leurs établissements publics ;
- L'examen de la gestion de ces collectivités et des organismes qui en dépendent ou reçoivent des concours financiers ;
- Le contrôle budgétaire des collectivités territoriales et de leurs établissements publics.

La CRC est également destinataire des ordres de réquisition adressés par l'ordonnateur à l'agent comptable (cf. §2.3.4.11.1 ci-après).

1.1.3.3.1. Apurement administratif ou contrôle juridictionnel des comptes

1.1.3.3.1.1. Apurement administratif

L'article L.211-2 du code des juridictions financières (CJF) prévoit que les comptes des EPLE, dont le montant des ressources de fonctionnement figurant au dernier compte financier est inférieur à un seuil fixé par l'arrêté du 2 juillet 2018 portant détermination de la destination des comptes des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics locaux d'enseignement (3 089 960 euros pour les comptes à compter de l'exercice 2018), font l'objet d'un apurement administratif par les autorités compétentes désignées par arrêté du ministre chargé du budget.

L'article R.421-77 du code de l'éducation prévoit que l'agent comptable adresse le compte financier et les pièces annexes au directeur départemental des finances publiques territorialement compétent. Dans les conditions prévues par le 4° de l'article L.211-2 du CJF, le compte financier est transmis par la DDFiP à l'autorité en charge de l'apurement administratif, ou à la chambre régionale des comptes (CRC) si le montant des ressources de fonctionnement dépasse 3 089 960 €. Ce montant est réactualisé tous les 5 ans par arrêté.

L’arrêté du 20 juin 2018 désignant l'autorité compétente de l'Etat en charge de l'apurement administratif des comptes publics locaux, prévoit que le contrôle des comptes financiers des EPLE de métropole, de Corse et d'outre-mer est réalisé par le Pôle national d'apurement administratif (PNAA) de la DGFiP, dont les deux antennes sont basées à Rennes et Toulouse. L'apurement administratif des comptes des EPLE est réalisé par l'antenne de Rennes du PNAA. Les directeurs régionaux des finances publiques des régions et des départements d'outre-mer demeurent les autorités compétentes de l'Etat pour traiter les propositions d'apurement des comptes de leur ressort pour l'exercice 2016 et les exercices antérieurs.

Au cours de son contrôle, le PNAA peut demander des explications, des justifications ou des pièces justificatives à l’agent comptable. Par ailleurs, en application de l’article D.231-26 du CJF, le PNAA ne pourra procéder à la décharge de responsabilité de l’agent comptable qu’au vu de la reprise au bilan d’entrée de l’exercice suivant des soldes arrêtés à la clôture de l’exercice examiné.

En conséquence, lorsque les comptes de l’exercice N sont contrôlés, l’agent comptable doit transmettre au PNAA, à l’issue de l’exercice N+1, donc à partir du 1er janvier N+2, la balance d’entrée des comptes de l’exercice N+1. En effet, la balance d’entrée N+1 pouvant être modifiée jusqu’au 31/12/N+1, le document produit au PNAA doit être édité après la clôture de l’exercice N+1.

La balance d’entrée de l’exercice N+1 (dont les valeurs inactives) doit être transmise certifiée conforme et signée par l’agent comptable.

À l’issue du contrôle, le PNAA transmet une proposition de décharge ou de charge provisoire au DDFiP qui notifie sa décision à l’agent comptable.

Si la proposition de charge est retenue, le DDFiP transmet l’arrêté de charge provisoire à la CRC assorti du compte financier concerné, et ses observations pouvant mettre en jeu la responsabilité personnelle et pécuniaire de l’agent comptable. L’affaire est ensuite jugée par la CRC conformément à la procédure habituelle.

Si aucune charge n’est retenue par le DDFiP à l’encontre de l’agent comptable, il prononce un arrêté de décharge définitive. La décision d’apurement est transmise à l’agent comptable et à la CRC.

La CRC peut décider de procéder à un examen des comptes apurés en usant de son droit d’évocation. L’usage du droit d’évocation peut porter sur les comptes apurés depuis moins de 6 mois, et a lieu par jugement motivé de la CRC, sur réquisition du ministère public. Il s’agit donc d’une pratique exceptionnelle.

1.1.3.3.1.2. Contrôle juridictionnel

La procédure de jugement des comptes des comptables publics a été modifiée par la loi n° 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes.

Les comptes sont examinés par un magistrat du siège chargé d'établir un rapport à fin de jugement.

1. Les rapports d'examen des comptes à fin de jugement ou ceux contenant des faits, soit susceptibles de conduire à une condamnation à l'amende, soit présomptifs de gestion de fait, sont communiqués au procureur financier (représentant du ministère public près la chambre régionale des comptes).

2. Lorsque celui-ci ne relève aucune charge à l'égard d'un comptable public, il transmet ses conclusions au président de la formation de jugement ou à son délégué. Celui-ci peut demander un rapport complémentaire. Lorsque le ministère public ne relève aucune charge après communication de ce dernier, le président de la formation de jugement ou son délégué rend une ordonnance

déchargeant le comptable de sa gestion.
Si aucune charge ne subsiste à l'encontre du comptable public au titre de ses gestions successives et s'il a cessé ses fonctions, quitus lui est donné dans les mêmes conditions.

3. Lorsque le ministère public relève, dans les rapports mentionnés au I ou au vu des autres informations dont il dispose, un élément susceptible de conduire à la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable, ou présomptif de gestion de fait, il saisit la formation de jugement.

La procédure est contradictoire. A leur demande, l'agent comptable et l'ordonnateur ont accès au dossier.

Les débats ont lieu en audience publique. Toutefois, le président de la formation de jugement peut, à titre exceptionnel et après avis du ministère public, décider que l'audience aura lieu ou se poursuivra hors la présence du public si la sauvegarde de l'ordre public ou le respect de l'intimité des personnes ou de secrets protégés par la loi l'exige. Le délibéré des juges est secret. Le magistrat chargé de l'instruction et le représentant du ministère public n'y assistent pas.

L'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 a introduit un régime de responsabilité de l'agent comptable dépendant de la nature du manquement à ses obligations de contrôle et des conséquences en découlant en termes de préjudice financier.

Ainsi, le non-respect par l'agent comptable de ses obligations de contrôle prévues aux articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) constitue un manquement. Le montant de la sanction financière de ce manquement dépend de l'existence d'un préjudice financier pour l'organisme.

<u>Manquement sans préjudice financier :</u>

Les manquements n'ayant pas provoqué de préjudice financier pour l'établissement, peuvent donner lieu au paiement par l'agent comptable d'une somme forfaitaire pour chaque exercice (et non d'une amende stricto sensu) variant selon l'importance de l'établissement. Un montant maximum est fixé par exercice par décret en conseil d'Etat en fonction du niveau de garanties constituées par l'agent comptable (donc proportionnel au budget de l'établissement). Les juridictions financières ont la possibilité de moduler la sanction en fonction des circonstances de l'espèce, dans le cadre du maximum fixé par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifié, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011 et le décret n° 2012-1387 du 10 décembre 2012.

Ainsi en cas de manquement sans préjudice financier, le laisser à charge est compris entre 0 et 1,5 pour 1000 du montant du cautionnement.

En cas de manquement sans préjudice financier, le laisser à charge ne peut pas donner lieu à remise gracieuse par le ministre chargé du budget.

<u>Manquement avec préjudice financier :</u>

Les manquements ayant provoqué un préjudice financier pour l'établissement, peuvent donner lieu au paiement par l'agent comptable d'une somme couvrant ce préjudice (débet pouvant toujours faire l'objet d'un sursis de versement).

En cas de manquement avec préjudice financier, la remise gracieuse est possible, toutefois le laisser à charge est égal au minimum à 3 pour 1000 du montant du cautionnement.

La remise gracieuse de la totalité de la sanction pécuniaire prononcée dans le cas d'un manquement avec ou sans préjudice financier est possible dans deux hypothèses :

- En cas de décès du comptable (au profit de sa succession) ;

- En cas de respect par le comptable des consignes nationales de sélectivité des contrôles de la dépense (contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et contrôle allégé en partenariat (CAP).

L'agent comptable conserve toujours la possibilité d'être exonéré de sa responsabilité personnelle et pécuniaire en cas de constatation de la force majeure (vol, catastrophe naturelle…).

1.1.3.3.2. Le contrôle de la gestion

Une chambre régionale des comptes (CRC) peut effectuer un contrôle sur la qualité et la régularité de la gestion, sur l'emploi économe des moyens et sur l'efficacité des actions menées au regard des objectifs fixés par l'établissement.

À l'issue d'une procédure contradictoire, la CRC adopte un rapport d'observations définitives qui, assorti de la réponse du chef d'établissement, est transmis au conseil d'administration.

1.1.3.3.3. Le contrôle budgétaire

La CRC participe au contrôle budgétaire d'un EPLE principalement en cas de désaccord entre les deux autorités de contrôle ou lorsque le budget n'a pas été adopté par le conseil d'administration dans les délais requis. Elle est saisie par le représentant de l'État, auquel elle donne un avis public pour qu'il procède ou non au règlement d'office du budget.

Par ailleurs, la CRC peut être saisie, soit par le préfet, soit par le comptable public concerné, soit par toute personne y ayant intérêt, pour qu'elle constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante. Après mise en demeure, la CRC peut demander au préfet de régler d'office le budget en conséquence.

1.1.3.4. Les autres contrôles

D'autres types de contrôle sont susceptibles d'être mis en œuvre dans les EPLE.

Ainsi, tous les personnels des établissements publics et en premier lieu, le chef d'établissement, sont justiciables de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF), conformément à l'article L312-1 du code des juridictions financières.

Par ailleurs, l'inspection générale des finances (IGF) peut être amenée à intervenir dans un EPLE, compte tenu de sa compétence générale de contrôle de la gestion des ordonnateurs et des comptables publics, conformément aux articles 61 et 62 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Certains contrôles portent sur des aspects particuliers de la gestion. Par exemple, les EPLE employeurs peuvent faire l'objet de contrôles de l'URSSAF, qui visent à vérifier la bonne application de la législation sociale, l'exactitude des déclarations, ainsi que le respect des droits des salariés (articles L243-7 et suivants, R243-59 et suivants du code de la sécurité sociale). Les services de restauration peuvent également faire l'objet de contrôles, par les services vétérinaires ainsi que par les services de la concurrence, de la consommation et de la répression des fraudes.

En application de l'article D4153-43 du code du travail, l'inspecteur du travail autorise les élèves de moins de 18 ans à travailler sur machine. L'inspecteur veille à l'application des règles d'hygiène et de sécurité dans les ateliers, cuisines et laboratoires. Il peut intervenir dès qu'un accident du travail survient pour établir un rapport énumérant les carences.

La gestion de fait

Prononcée par une juridiction de l'ordre administratif, la déclaration de gestion de fait n'est pas une décision à caractère pénal. La procédure de gestion de fait a essentiellement pour objet le rétablissement des formes budgétaires et comptables qui ont été méconnues par les comptables « de fait ». La gestion de fait résulte de la seule ingérence, sans habilitation ou mandat, dans les fonctions réservées aux comptables patents. L'intentionnalité de se livrer à une opération de gestion de fait n'étant pas un des critères retenus par le juge financier pour prononcer une déclaration de gestion de fait, la bonne foi du gestionnaire de fait ne peut constituer une justification de l'irrégularité. Elle peut éventuellement être retenue pour la détermination du montant de l'amende que peut prononcer le juge des comptes. Elle constitue également un moyen permettant de faire supporter pécuniairement par le gestionnaire de fait, ou par ses héritiers, la responsabilité des opérations irrégulières qui auraient été effectuées. La loi n°63-156 du 23 février 1963 précise dans son article 60-III que la responsabilité de l'agent comptable s'étend aux actes des comptables de fait, s'il a eu connaissance de ces actes et ne les a pas signalés à son supérieur hiérarchique.

1.2. L'EPLE DANS SON ENVIRONNEMENT

1.2.1. LA COOPERATION ENTRE ETABLISSEMENTS

Si chaque EPLE est une personne morale jouissant d'une pleine autonomie, diverses formes de coopération entre établissements sont mises en œuvre dans l'objectif d'optimiser les procédures et l'emploi des moyens, humains, matériels et financiers, mis à leur disposition par l'État et la collectivité territoriale de rattachement.

L'article L421-10 du code de l'éducation autorise ainsi *« les établissements ainsi que, pour les écoles primaires, les communes qui en ont la charge [à] s'associer par voie de convention pour développer les missions de formation de ces établissements et écoles et pour mettre en commun, dans le respect de leurs compétences, leurs ressources humaines et matérielles ».*

En conséquence, toute coopération entre établissements ou entre des EPLE et une ou plusieurs communes donne lieu à une convention approuvée par les instances délibérantes, à l'exception de certaines relations ou échanges de services à caractère ponctuel qui ne nécessitent pas l'établissement d'un contrat : accueil réciproque ou non d'élèves lors de déplacements à caractère culturel ou sportif par exemple.

1.2.1.1. Les règles générales de coopération

La convention est un acte volontaire et réciproque qui oblige les parties, conclu dans un objectif précis et pour une période déterminée.

La convention règle tant les modalités administratives et financières que les modalités pratiques de fonctionnement : utilisation des moyens par les différentes parties et conditions de participation aux frais de fonctionnement.

En fonction de sa nature, l'élaboration de la convention peut nécessiter la consultation des personnels qui seront impliqués dans sa mise en œuvre, voire de certaines instances internes (conseil des délégués pour la vie lycéenne, comité d'éducation à la santé et à la citoyenneté, conseil pédagogique, commission permanente). L'avis de l'agent comptable, notamment sur les aspects matériels et financiers de la convention, sera utilement recueilli.

Elle est signée par le chef d'établissement avec l'accord du conseil d'administration (cf. §1.1.2.1.3.1) ou de la commission permanente, si celle-ci a reçu délégation pour autoriser la signature (cf. §1.1.2.2).

La délibération autorisant la signature d'une telle convention, émanant du conseil d'administration ou de la commission permanente, est soumise à l'obligation de transmission à l'autorité de contrôle pour être exécutoire (cf. §1.1.3.1.3.3). Lorsque la délibération est exécutoire, quinze jours après la transmission, la convention peut être signée par le chef d'établissement. La convention peut être mise en œuvre aussitôt après sa transmission à l'autorité de contrôle. Cette transmission est obligatoire dès lors que la convention comporte des dispositions financières.

1.2.1.2. Les groupements comptables

Les groupements comptables constituent une forme particulière de coopération, fondée sur les articles R421-62, 63, 64 du code de l'éducation. Leur création est arrêtée par le recteur de l'académie après avis des conseils d'administration des établissements publics locaux d'enseignement intéressés et des collectivités territoriales de rattachement.

La définition de la carte comptable académique s'appuie sur une réflexion menée avec des représentants des personnels concernés (chefs d'établissement, agents comptables et adjoints gestionnaires) au sein du comité technique paritaire académique et avec les collectivités de rattachement.

Une convention règle les modalités de fonctionnement du groupement (organisation du service, contributions aux frais de fonctionnement, etc.).

Le rôle de l'agent comptable au sein d'un groupement est précisé au §1.1.2.5.

1.2.1.3. Les groupements de services

Les conventions de groupements de service interviennent dans divers domaines, mettent en commun des moyens humains, matériels et techniques permettant la gestion regroupée de certains services (rémunération de personnels, groupements d'achats…)

Leur constitution nécessite l'accord de la ou des collectivités de rattachement des établissements concernés lorsque ces groupements de service concernent des compétences ou des moyens de ces collectivités.

Les groupements de service constitués entre EPLE ne doivent pas avoir pour conséquence de porter atteinte au principe de spécialité de l'EPLE.

La convention doit déterminer précisément la composition, l'implantation et les domaines d'intervention du groupement de service, ses modalités de fonctionnement et les modalités de contribution des établissements membres aux frais de fonctionnement.

La gestion administrative, financière et comptable du groupement est assurée par un établissement support désigné dans la convention, au sein d'un service spécial ou d'un budget annexe si nécessaire

1.2.1.3.1. Cas particulier du service de restauration et d'hébergement

1.2.1.3.1.1. Fonctionnement

La restauration et l'hébergement étant de la responsabilité de la collectivité territoriale, c'est la convention entre celle-ci et l'EPLE qui détermine les conditions de fonctionnement de ce service annexe. C'est dans la convention qui doit être conclue entre la collectivité et les EPLE dont elle a la charge que doivent être précisés leurs rôles respectifs, au-delà des compétences expressément déterminées par la loi, qui consistent :

- Pour la collectivité, à définir les modalités d'exploitation, allouer des moyens et fixer des objectifs ;

- Pour le chef d'établissement, agissant en tant qu'autorité exécutive de l'EPLE, à assurer la gestion (outre la demi-pension citée par la loi, il convient de considérer que cette gestion s'étend aussi à l'internat), mettre en œuvre les objectifs et rendre compte de l'utilisation des moyens.

C'est donc normalement la collectivité territoriale qui détermine les différents tarifs et les éventuels reversements pour la rémunération de personnels, la mutualisation de moyens et éventuellement le pourcentage réservé aux frais de fonctionnement. C'est à la collectivité de rattachement que les dispositions des articles R531-52 et R531-53 du code de l'éducation confèrent la responsabilité de la fixation des prix de la restauration pour les élèves. En l'absence de convention, le chef d'établissement met en œuvre, le cas échéant, les instructions que lui adresse le président de la collectivité territoriale de rattachement.

La collectivité peut déléguer certaines de ses prérogatives à l'établissement qui fera délibérer si nécessaire son conseil d'administration. Il appartient à la collectivité, soit de fixer elle-même les tarifs correspondant à des prestations de restauration et d'hébergement autres que la restauration des élèves, en se fondant si elle le souhaite sur une proposition du conseil d'administration, soit de confier à l'établissement le soin de les déterminer, en fonction des objectifs qu'elle aura fixés.

Lorsqu'un service de restauration et d'hébergement accueillera des élèves ou fournira des repas à des établissements relevant de collectivités distinctes, celles-ci fixeront les règles de fonctionnement de ce service dans une convention conformément aux termes de l'article L216-4 du code de l'éducation.

Sauf préconisations de la collectivité territoriale, prises en compte par le conseil d'administration de l'EPLE lors du vote du budget, le service de restauration et d'hébergement sera suivi dans un service spécial lorsqu'il ne réalisera pas d'opérations en capital et notamment lorsqu'il ne produira pas de repas. Il sera suivi dans un budget annexe lorsqu'il réalisera des opérations en capital ou qu'il fournira des repas à d'autres établissements. Pour les cités scolaires, qui regroupent plusieurs établissements relevant de collectivités distinctes, celles-ci devront fixer les règles de fonctionnement des services de restauration et d'hébergement, et en particulier les modalités de reversement de la participation des familles, dans la convention prévue à l'article L216-4 du code de l'éducation entre le département et la région, lorsqu'un même ensemble immobilier comporte à la fois un collège et un lycée.

Cependant le cadre et le suivi budgétaire et comptable seront identiques.

1.2.1.3.1.2. Constatation des droits

Les titres de recette seront établis par le chef d'établissement, sur la base des tarifs fixés par la collectivité ou, lorsque celle-ci l'aura décidé, arrêtés par délibération du conseil d'administration puis recouvrés par l'agent comptable de l'EPLE. De même, la part des recettes encaissées par les

établissements et devant être reversée à la collectivité est alors déterminée par cette dernière en tenant compte de la totalité des dépenses qu'elle assume directement au titre des services de restauration et d'hébergement.

Cependant lorsque les repas sont payés à l'unité, soit par ticket soit par carte, l'achat de tickets ou le rechargement de la carte peuvent être assurés auprès de l'établissement qui est responsable de l'accueil. Lorsqu'un établissement doté d'un service annexe de restauration et d'hébergement accueille des élèves en provenance d'un ou plusieurs autres établissements, chaque établissement constate les droits scolaires à percevoir et en effectue le paiement global à l'établissement gestionnaire du service de restauration selon les termes d'une convention préalable.

Cependant lorsque les repas sont payés à l'unité, soit par ticket soit par carte, l'achat de tickets ou le rechargement de la carte peuvent être assurés auprès de l'établissement qui est responsable de l'accueil.

1.2.1.4. Formation par l'apprentissage et formation continue

Le cadre juridique relatif à l'apprentissage et à la formation continue a été profondément modifié par la loi du 5 septembre 2018 pour la liberté de choisir son avenir professionnel.

L'apprentissage est désormais régi par les dispositions du code du travail applicable aux organismes de formation (articles L6351-1 A et suivants du code du travail) tout en étant soumis à des dispositions spécifiques propres à cette activité (articles L6231-1 et suivants du même code).

Ainsi, tout organisme de formation peut maintenant dispenser des formations par apprentissage, sous réserve qu'il déclare cette activité auprès des services compétents de la préfecture de région (DIRECCTE).

Dans ce cadre, les EPLE peuvent réaliser des actions de formation par apprentissage en leur nom propre (EPLE CFA), dans le cadre d'un groupement d'établissements (GRETA-CFA) ou d'un groupement d'intérêt public relatif à la formation continue des adultes, de la formation et de l'insertion professionnelle (GIP-FCIP). Ils peuvent réaliser ces actions dans le cadre d'une unité de formation par apprentissage (UFA) créée avec un CFA public ou privé ou dans le cadre d'une convention aux termes de laquelle l'EPLE assure tout ou partie des enseignements normalement dispensés par le CFA.

Les EPLE peuvent également participer aux actions de formation continue, dans le cadre d'un GRETA.

- Les EPLE supports budgétaires de GRETA et/ou de CFA gèrent obligatoirement cette activité dans un budget annexe.
    - ✓ Si les missions d'apprentissage sont intégrées aux missions des groupements d'établissement : un seul et même budget annexe, permettra de suivre les opérations de formation continue et d'apprentissage. Des codes domaine dédiés permettront d'identifier les actions qui relèvent de l'une ou l'autre activité (cf. décret n° 2019-317 du 12 avril 2019 intégrant l'apprentissage aux missions des GRETA)
- Les EPLE réalisateurs d'actions de formation pour le compte d'un GRETA ou d'un CFA suivent cette activité au service général « activités pédagogiques » du budget principal. Les actions sont individualisées par des codes domaines et activités.

Le code du travail prévoit que les CFA ont l'obligation de mettre en place une comptabilité analytique (article L6231-4). Un arrêté du 21 juillet 2020 est venu fixer les règles de mise en œuvre de la comptabilité analytique au sein des organismes de formation qui dispensent des formations par

apprentissage. L'activité apprentissage apparaîtra dans le budget de l'EPLE support de GRETA ou porteur d'un CFA avec des codes de gestion spécifiques.

1.2.1.5. Les groupements d'établissements

Pour la mise en œuvre de leur mission de formation continue ainsi que de formation et d'insertion professionnelles, les EPLE s'associent en groupement d'établissement (GRETA) conformément à l'article L423-1 du code de l'éducation.

La gestion d'un groupement d'établissement (GRETA) de formation continue s'effectuera au sein d'un budget annexe dans les mêmes conditions que celles exposées précédemment.

L'article L423-3 du code de l'éducation prévoit que les lycées d'enseignement général et technologique ainsi que les lycées professionnels peuvent assurer, par voie de convention, des prestations de services à titre onéreux en vue de réaliser des actions de transfert de technologie.

1.2.1.6. Les ensembles immobiliers

L'article L216-4 du code de l'éducation prévoit que « Lorsqu'un même ensemble immobilier comporte à la fois un collège et un lycée, une convention intervient entre le département et la région pour déterminer celle des deux collectivités qui assure le recrutement et la gestion des personnels autres que ceux mentionnés à l'article L211-8, les grosses réparations, l'équipement et le fonctionnement de l'ensemble ; cette convention précise la répartition des charges entre les deux collectivités. ».

Cette notion d'ensemble immobilier vise :

- D'une part, les collèges ou les lycées professionnels et leur précédent lycée d'attache pour lesquels la séparation est complexe au plan de la gestion en raison de l'utilisation de locaux communs, de l'existence d'un chauffage commun, de dépenses d'électricité, de gaz et d'eau avec compteur unique, d'un internat commun (partition) ;
- D'autre part, les cités scolaires.

Le mode de fonctionnement des ensembles immobiliers doit être adapté à leurs caractéristiques particulières.

Pour ces établissements, il convient de faire application du paragraphe 1.2.1.2 relatif aux création des groupements comptables.

De même, la gestion groupée des services, si elle présente un caractère nécessaire, doit faire également l'objet entre les établissements d'une convention qui détermine notamment :

- Les crédits gérés en commun (eau et énergie, entretien, autres charges générales, demi-pension et internat par exemple) ;
- Les crédits propres à chaque établissement (activités pédagogiques et éducatives, éventuellement autres charges générales, services spéciaux…) ;
- Les modalités de fixation de la participation de l'établissement qui n'assure pas la gestion commune des crédits et les modalités de réajustement de cette participation en fonction des dépenses réellement constatées par l'établissement gestionnaire, au titre de la gestion commune.

Nota : La notion de cité scolaire – fréquemment appliquée à des EPLE partageant un même ensemble immobilier – n'est qu'un concept opératoire, utile en matière de gestion matérielle mais sans substance

juridique : ce sont les établissements composant la cité scolaire qui disposent séparément de la personnalité juridique.

1.2.1.6.1. Le chef d'établissement

Chaque établissement peut avoir, à sa tête, un chef d'établissement ordonnateur, mais il se peut également qu'un seul chef d'établissement soit à la tête de l'ensemble et donc ordonnateur de chacun des établissements.

1.2.1.6.2. Le conseil d'administration

Chacun des établissements étant autonome, leurs conseils sont distincts et pleinement indépendants.

Toutefois, la gestion indifférenciée de la majorité des crédits nécessite une concertation ; la convention peut prévoir que les commissions permanentes des établissements se réunissent en une commission préparatoire aux décisions des conseils d'administration chaque fois qu'ils ont à statuer sur des problèmes de gestion commune ou à la demande d'au moins un tiers de ses membres.

1.2.1.7. La paie à façon

Les EPLE employeurs de personnels dans le cadre notamment des contrats aidés et des contrats d'assistants d'éducation n'ont pas tous la technicité et les moyens requis pour effectuer la paie de leurs personnels. Concernant les dépenses de personnels relevant des dépenses payables sans ordonnancement préalable, ils peuvent conventionner avec un service comptable que l'on nommera ici « façonnier » disposant de ces compétences dans le cadre de la mise en œuvre d'une paie à façon.

L'EPLE employeur est responsable des opérations budgétaires liées aux demandes de paiement des salaires et au recouvrement, notamment auprès de l'Agence de Services et de Paiement, des subventions nécessaires au financement de ces emplois.

Le service comptable responsable de la paie à façon liquide les paies et effectue leur paiement au profit des bénéficiaires.

Les différentes opérations sont décrites au paragraphe 2.5.9 « Les opérations particulières de l'agent comptable ».

1.2.2. LES GROUPEMENTS D'INTERET PUBLIC (GIP)

Les EPLE peuvent en tant que personne morale de droit public s'associer pour mettre en commun les moyens nécessaires, notamment, à la mise en œuvre de la formation continue.

La loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit définit dans son article 98 le groupement d'intérêt public comme une personne morale de droit public dotée de l'autonomie administrative et financière, constitué par convention approuvée par l'État soit entre plusieurs personnes morales de droit public, soit entre l'une ou plusieurs d'entre elles et une ou plusieurs personnes morales de droit privé.

La loi n° 2011-525 modifiée est complétée par :

- Le décret n° 2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public ;
- L'arrêté du 23 mars 2012 pris en application de l'article 3 du décret du 26 janvier précité ;
- Le décret n° 2013-292 du 5 avril 2013 relatif au régime de droit public applicable aux personnels des groupements d'intérêt public.

Ces personnes y exercent ensemble des activités d'intérêt général à but non lucratif, en mettant en commun les moyens nécessaires à leur exercice.

Les GIP sont constitués selon les règles définies aux articles 98 et suivants de la loi précitée.

La comptabilité du groupement est tenue et sa gestion assurée soit selon les règles de droit public lorsque le groupement assure, à titre principal, la gestion d'une activité de service public administratif, soit selon les règles de droit privé lorsque le groupement assure, à titre principal, la gestion d'une activité de service public industriel et commercial.

1.2.3. LES ASSOCIATIONS

Diverses associations, en lien direct avec l'EPLE, ont des objectifs différents :

- Développement de la convivialité et de la vie sociale dans les EPLE (foyers sociaux éducatifs, maisons des lycéens)
- Développement du sport (association sportive)
- Promotion d'une filière ou d'un enseignement
- Association de parents d'élèves, etc.

Les deux premières catégories précitées d'associations sont institutionnelles et fonctionnent au sein de l'établissement. Le conseil d'administration adopte le programme de l'association sportive.

S'agissant du programme des associations fonctionnant au sein de l'établissement (association sportive de l'établissement, foyer socio-éducatif…) celui-ci est, avant d'être mis en œuvre, soumis pour accord au conseil d'administration par le chef d'établissement. Ce programme fait l'objet d'une convention entre l'établissement et l'association qui précise les engagements réciproques. Il appartient ensuite au chef d'établissement de veiller à ce que les activités de ces associations se déroulent conformément aux termes de la convention.

Le conseil d'administration peut voter des aides aux associations et accepter des dons de celles-ci.

Les associations n'ont pas vocation à se substituer aux missions de l'EPLE et ne devront pas être créées pour gérer des voyages ou sorties scolaires par exemple.

Tome 2 - Le budget et son exécution

2.1. LE BUDGET

2.1.1. LES PRINCIPES BUDGETAIRES

Conformément à l'article 7 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le budget d'un établissement public local d'enseignement est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les dépenses et les recettes d'un exercice.

Le budget des EPLE est soumis aux grands principes généraux du droit budgétaire prévus à la fois par la loi organique relative aux lois de finances et par le décret du 7 novembre 2012 précité – annualité, unité, universalité, spécialité – destinés à garantir la transparence et la sincérité du budget.

2.1.1.1. L'annualité

L'année budgétaire et l'exercice comptable commencent le 1er janvier et s'achèvent le 31 décembre. La durée de l'exercice budgétaire peut toutefois être réduite en cas de création ou de suppression de l'établissement en cours d'année civile.

La comptabilisation des opérations des EPLE est effectuée selon le principe des droits constatés : aux termes des articles R421-67 et R421-73 du code de l'éducation, « tous les droits acquis au cours d'un exercice doivent faire l'objet d'un ordre de recettes au titre de cet exercice » et « toutes les dépenses doivent être liquidées et ordonnancées au cours de l'exercice auquel elles se rattachent ».

Le budget s'attache donc à prévoir et autoriser les recettes et les dépenses de l'exercice selon le principe de la constatation de droits au profit ou à l'encontre de l'établissement. Il permet ainsi de prévoir l'enrichissement ou l'appauvrissement qui interviendra au cours de l'exercice.

En conséquence, c'est le montant des droits constatés et certifiés par l'ordonnateur au profit ou à l'encontre de l'établissement qui détermine l'enrichissement ou l'appauvrissement prévisionnel de la structure.

Dans le même sens, le compte financier rend compte :

- De l'exécution budgétaire ;
- Des crédits inemployés ;
- Des recettes non réalisées ;
- Des apports ou des prélèvements sur le fonds de roulement ;
- Des évolutions du patrimoine de l'EPLE ;
- Des engagements pris qui n'ont pas généré de service fait ;

2.1.1.2. L'unité

En vertu de cette règle, le budget englobe la totalité des dépenses et des recettes de l'établissement. Il s'agit d'une règle de sincérité permettant de juger de l'équilibre de l'ensemble des dépenses et des recettes et de conserver au document budgétaire sa valeur d'autorisation.

En conséquence :

- Toutes les dépenses et toutes les recettes doivent figurer au budget qui par définition constitue un acte de prévision de ces opérations ;
- Il ne peut y avoir plusieurs budgets pour une même personne morale de droit public.

Ainsi, à l'unité patrimoniale découlant de la personnalité juridique reconnue à chaque établissement, doit correspondre un document budgétaire unique.

Cependant, certaines opérations qui font l'objet d'un suivi particulier dans un service à comptabilité distincte (SACD) ou un budget annexe constituent des exceptions au principe d'unité budgétaire.

Le SACD est doté d'un cadre comptable complet à l'exception notable des comptes de disponibilités. Cette organisation a pour objectif de dégager un résultat propre pour le service. Le résultat et les réserves sont intégrés respectivement au résultat et aux réserves globales de l'EPLE afin de présenter les comptes de l'ensemble de l'établissement. Le SACD ne dispose pas de l'autonomie budgétaire ; l'exécution des prévisions budgétaires d'un service à comptabilité distincte fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait partie du compte financier unique de l'établissement.

Le budget annexe constitue une catégorie particulière de SACD dont le budget est voté de manière distincte par le conseil d'administration de l'EPLE. Comme pour le SACD, le résultat et les réserves du budget annexe sont intégrés respectivement au résultat et aux réserves globales de l'EPLE afin de déterminer le résultat unique de l'établissement. L'exécution des prévisions budgétaires fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait partie du compte financier unique de l'EPLE. La création d'un budget annexe doit être expressément votée par le conseil d'administration de l'établissement (cf. § 2.1.2.3).

2.1.1.3. L'universalité

Le principe de l'universalité signifie que le budget doit décrire l'intégralité des recettes et des dépenses, sans compensation entre elles.

Il comporte deux aspects : la non-contraction entre les recettes et les dépenses et la non-affectation des recettes.

2.1.1.3.1. La non-contraction

Le principe de l'universalité interdit la contraction entre les dépenses et les recettes qui ne ferait figurer au budget qu'un solde.

Toutefois, certaines sommes ne sont inscrites au budget que pour un montant net. Ainsi, sont déduites du montant des mémoires, factures et états liquidatifs :

- Les pénalités infligées aux titulaires de marchés ;
- Les régularisations pouvant être obtenues par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation de même nature effectuée au titre du service et de l'exercice qui a supporté le trop-payé ;

- Les escomptes, rabais et avoirs déduits sur les factures et mémoires des créanciers.

2.1.1.3.2. La non-affectation

Le principe de l'universalité budgétaire interdit l'affectation des recettes aux dépenses.

En vertu de ce principe, toutes les recettes doivent être indistinctement affectées à la couverture de l'ensemble des dépenses inscrites au budget.

Le principe de non-affectation des recettes aux dépenses connaît toutefois une exception : les ressources sous condition d'emploi.

2.1.1.3.2.1. Les ressources sous conditions d'emploi

Conformément à l'article R421-66 du code de l'éducation, les produits attribués à l'établissement avec une destination déterminée ou sous condition d'emploi doivent conserver leur affectation.

Si l'attribution d'une subvention est conditionnée, le droit de l'organisme public bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites. Si la subvention est conditionnée à la réalisation de dépenses, le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos.

L'ordonnateur dispose des moyens suivants pour retracer l'affectation de ces ressources et leur emploi :

- Inscription aux subdivisions budgétaires correspondant à la destination de ces recettes (domaine, activité) ;
- Inscription des ressources à un service dédié ;
- Instauration de systèmes de suivi extra comptable, voire une comptabilité analytique permettant de mettre en regard certaines recettes avec certaines dépenses ;
- Production de justificatifs comme des demandes de paiement, des bilans financiers.

L'ordonnateur mettra en place le suivi de ces ressources sous condition d'emploi par les modalités qui lui seront propres notamment en utilisant les axes analytiques et la gestion par domaine et par activité

2.1.1.4. La spécialité

L'application du principe de spécialité implique que les crédits ouverts au budget d'un exercice à chaque service ne peuvent être affectés à d'autres services.

Ainsi, en raison du principe de spécialité qui régit les établissements publics, un établissement ne pourrait recevoir mandat pour effectuer des activités totalement étrangères à ses missions.

Le service correspond à l'unité de prévision budgétaire sur laquelle se prononce le conseil d'administration. Toute modification du montant d'un service implique donc une décision budgétaire modificative soumise au vote du conseil d'administration et adoptée selon les règles précisées à l'article R421-60 du code de l'éducation.

2.1.1.5. L'équilibre budgétaire

Conformément à l'article L421-11.c) du code de l'éducation, le budget de l'EPLE est adopté en équilibre réel. Cette notion recouvre deux aspects :

- L'équilibre est réalisé, lorsqu'à défaut de dégager une capacité d'autofinancement, le besoin d'autofinancement est couvert par le fonds de roulement de l'établissement ;

- Les recettes et les dépenses de l'établissement doivent être évaluées de façon sincère, c'est-à-dire qu'elles doivent avoir fait l'objet d'une évaluation excluant toute majoration ou minoration fictive.

La couverture du besoin d'autofinancement par le fonds de roulement s'appréciera au regard de celui-ci, calculé à l'issue du dernier compte financier diminué des autorisations de prélèvements de l'exercice budgétaire en cours.

Le budget de l'EPLE présente de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges, sincérité qui s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.

2.1.1.5.1. L'équilibre de la section de fonctionnement

Les prévisions de recettes et de dépenses de cette section permettent de déterminer un résultat prévisionnel de l'exercice d'où se déduit une capacité ou une insuffisance d'autofinancement – après correction des opérations sans impact sur la trésorerie – traduisant ainsi la capacité de l'établissement à financer les besoins liés à son activité.

2.1.1.5.1.1. Le résultat prévisionnel

Le résultat prévisionnel est la différence entre l'ensemble des recettes de la section de fonctionnement et l'ensemble de ses dépenses.

Lorsque le montant des recettes de la section de fonctionnement (ou première section) est supérieur à celui des dépenses, la section de fonctionnement connaît un « Excédent de l'exercice ».

Lorsque le montant des recettes de la première section est inférieur à celui des dépenses, la section de fonctionnement connaît un « Déficit de l'exercice ».

2.1.1.5.1.2. La capacité ou l'insuffisance d'autofinancement (CAF/IAF)

La capacité (excédent - CAF) ou l'insuffisance (déficit - IAF) d'autofinancement représentent le résultat positif ou négatif entre les recettes et les dépenses qui ont eu une incidence sur la trésorerie lors d'un exercice budgétaire.

Le calcul de la CAF/IAF est précisé au tome 4, paragraphe 4.5.2.

La CAF constitue le lien entre le résultat de la section de fonctionnement et la section des opérations en capital (ou tableau de financement prévisionnel).

2.1.1.5.2. L'équilibre de la section des opérations en capital

L'équilibre de la section des opérations en capital (ou tableau de financement prévisionnel) se trouve réalisé :

1- Par l'imputation à cette section de la capacité ou de l'insuffisance d'autofinancement ;

2- Par la variation du fonds de roulement.

Le tableau de financement prévisionnel (TFP) présente l'ensemble des ressources en capital de l'année (financements externes de l'actif, cessions d'immobilisations, etc.) et l'emploi qui en est fait, notamment les acquisitions d'immobilisations.

Ainsi, après imputation à la section des opérations en capital de la capacité ou de l'insuffisance de financement:

- Lorsque les dépenses d'investissement de cette section sont supérieures à ses ressources d'investissements, une ligne intitulée « Diminution du fonds de roulement », placée du côté « Ressources », indique que l'équilibre des opérations en capital est réalisé par un prélèvement sur le fonds de roulement (prélèvement qui ne doit pas avoir pour effet de priver l'établissement des moyens de trésorerie nécessaires à son bon fonctionnement) ;
- Lorsque les dépenses d'investissement sont inférieures à ses ressources d'investissement, une ligne intitulée « Emplois », indique que l'excédent des ressources en capital sur les dépenses en capital se traduit par un accroissement du fonds de roulement.

Nota : les dépenses et les recettes de la section en capital qui ne sont pas consacrées à l'acquisition d'investissement ou à son financement n'influent pas sur la variation du fonds de roulement. Seules doivent être prises en compte pour les calculs de la variation du fonds de roulement les opérations entraînant un flux financier. Sont donc exclus : les virements de compte à compte au sein de la classe 1, de la classe 2, la recette consécutive à une sortie d'inventaire etc.). Les demandes de comptabilisation d'un bien sorti de l'inventaire n'ont pas d'impact sur la variation du fonds de roulement.

La structure de la section des opérations en capital a été conçue de manière à faire apparaître la variation du fonds de roulement résultant de l'exécution des opérations inscrites au budget. L'analyse du fonds de roulement qui en découle est un élément important d'appréciation de la gestion financière de l'établissement public local d'enseignement et de sa capacité à assurer ses propres risques (provisions) et d'éventuels besoins de financement sur fonds propres.

2.1.2. DEFINITION DU BUDGET

2.1.2.1. La contexture du budget

Le budget de l'établissement comprend une section de fonctionnement et une section d'investissement. Il est éventuellement complété par des budgets annexes. Une pièce annexe au budget valorise les emplois mis à disposition de l'EPLE.

2.1.2.1.1. Les sections

Le cadre budgétaire comprend deux sections : la section de fonctionnement, présentée par destinations, et la section d'opérations en capital. À la première section se trouve déterminé le résultat excédentaire ou déficitaire de la gestion annuelle, tandis que la deuxième section renseigne sur l'évolution de la situation patrimoniale de l'établissement.

Ainsi, la première section décrit les opérations de dépenses et de recettes nécessaires au fonctionnement courant de l'établissement. Le résultat se traduit par un accroissement ou une diminution du total des capitaux de l'établissement. La section de fonctionnement est divisée en services généraux et services spéciaux dotés d'un ensemble de lignes de dépenses et d'un ensemble de lignes de recettes.

La deuxième section décrit les opérations affectant la composition du patrimoine : hormis le cas des apports en capital, il s'agit uniquement de modifications dans la répartition des éléments d'actif et de passif (transformation de disponibilités en titres par exemple ; inversement, lors de la revente des titres, le gain ou la perte résultant éventuellement de l'opération d'achat et de revente est décrit à la première section).

2.1.2.1.2. Les services

Conformément au point III de l'article R.421-58 du code de l'éducation, la section de fonctionnement retrace les ressources et les dépenses du service général et des services spéciaux. L'individualisation prévue des dépenses et des recettes du service général s'effectue au sein des trois services codifiés :

- AP – Activités pédagogiques
- VE – Vie de l'élève
- ALO – Administration et logistique

Des services spéciaux retracent en recettes et en dépenses les activités annexes mises en œuvre par l'établissement. Le résultat de ces services qui doit s'analyser comme un solde intermédiaire de gestion, est éventuellement viré à une subdivision particulière du compte de réserves.

Le service correspond à l'unité de prévision budgétaire sur laquelle se prononce le conseil d'administration. Le vote du conseil d'administration porte sur le montant global de chaque service. Le document budgétaire soumis au vote fait apparaître les origines des financements (en particulier ceux attribués par l'État, la collectivité de rattachement ou provenant de ressources propres) associés aux ouvertures de crédits nécessaires à l'exécution de la dépense.

Toute modification du montant d'un service implique une décision budgétaire modificative adoptée selon les règles précisées à l'article R.421-60 du code de l'éducation.

Le conseil d'administration vote des crédits limitatifs pour l'ensemble des services à l'exception du service spécial qui retrace les opérations de restauration et d'hébergement dont les crédits sont évaluatifs.

2.1.2.1.3. Les budgets annexes

Les activités des centres de formation par l'apprentissage (CFA) et celles des éventuels services de formation continue (GRETA) sont gérées au sein d'un budget annexe, obligatoirement votée par le conseil d'administration (cf. articles R. 421-58 et D. 423-10 du code de l'éducation).

Par ailleurs, un EPLE, peut avec l'accord de son conseil d'administration, décider de suivre d'autres missions dans des budgets annexes, lorsqu'il est, nécessaire de gérer des opérations en capital et que les financements proviendront des différents contributeurs à l'action mutualisée : mutualisations techniques (cuisine centrale, équipes mobiles …) ou certaines activités annexes (restauration, hébergement…). Dans ces cas, la création se fera à partir d'un référentiel défini nationalement.

Les budgets annexes sont adoptés par une délibération distincte de celle du budget principal et dans les mêmes conditions que celui-ci. Ils sont votés par le conseil d'administration au cours de la même instance.

L'équilibre du budget annexe s'effectue et s'analyse dans les mêmes conditions que le « budget principal». Aussi, avant de décider de gérer une activité particulière en budget annexe, le conseil d'administration est informé des conditions de la viabilité d'une telle gestion et plus particulièrement de la capacité ou non pour cette activité annexe à couvrir son besoin en fonds de roulement par son fonds de roulement propre.

2.1.2.1.4. La valorisation des emplois

Le budget de l'EPLE est complété par une pièce annexe qui retrace les emplois dont il dispose en propre ou qui sont mis à sa disposition par l'Etat et la collectivité territoriale de rattachement. Cette pièce comprend le nombre d'équivalent temps plein par catégorie d'emplois ainsi que la masse salariale valorisée en euros.

Ces informations seront transmises par les rectorats et les collectivités dans le respect de leur autonomie. Cet état est informatif et n'est pas suivi en exécution.

2.1.2.2. La nomenclature budgétaire

2.1.2.2.1. La section de fonctionnement

Elle comprend trois services généraux et des services spéciaux.

2.1.2.2.1.1. Les services généraux

Les trois services généraux, chacun composé d'un ensemble de lignes de recettes et d'un ensemble de lignes de dépenses, sont :

- Le service général « Activités pédagogiques » sur lequel sont imputées les dépenses et constatées les recettes relatives à l'enseignement initial, à la formation continue et à l'apprentissage, aux stages et périodes de formation en entreprises, aux voyages scolaires et aux sorties pédagogiques notamment ;
- Le service général « Vie de l'élève » sur lequel sont imputées les dépenses et constatées les recettes relatives à l'amélioration de la vie des élèves et des étudiants, aux actions visant la santé et la citoyenneté et aux actions mises en œuvre à l'initiative des élèves, aux diverses aides sociales, à l'exception des bourses nationales ;
- Le service général « Administration et logistique » sur lequel sont imputées les dépenses et constatées les recettes relatives à la viabilisation, au fonctionnement, à l'entretien général et à l'administration de l'EPLE. Les opérations de sorties d'inventaires des immobilisations, d'amortissements, de provisions ainsi que les reprises des dotations sont aussi imputées sur ce service.

En fin d'année budgétaire, le cumul du résultat indicatif de chacun de ces trois services détermine le résultat unique des services généraux.

2.1.2.2.1.2. Les services spéciaux

Le service spécial constitue un regroupement d'opérations relatives à une activité particulière de l'établissement, dotée d'un budget propre limité à la section de fonctionnement, pour la distinguer des autres activités exercées à titre principal par l'établissement.

Le service spécial dispose d'un budget composé d'un ensemble de lignes de recettes et d'un ensemble de lignes de dépenses. Le service spécial doit dans la mesure du possible couvrir ses charges par ses produits.

Cette différence qui fait partie du résultat global de l'établissement sera, après le vote du conseil d'administration, affectée, éventuellement, à une subdivision du compte des réserves.

En fin d'exercice, l'agent comptable procède à la sommation des charges et des produits des services spéciaux avec ceux des services généraux, en respectant le classement par nature de la nomenclature comptable de l'établissement afin de produire le résultat unique de l'entité sur l'exercice donné. Le conseil d'administration décide par un vote de l'affectation du résultat agrégé.

2.1.2.2.2. Le contenu des services

Chaque ligne de dépenses des services généraux ou spéciaux porte une section, un domaine et une activité auxquels sont associés, lors de la phase de liquidation, les comptes du plan comptable.

A chaque activité est rattaché un code. L'identification des services, des domaines et des activités est alphanumérique.

Les domaines et les activités sont laissés à la libre appréciation des EPLE, même si l'État et les collectivités proposent une codification afin d'assurer un contrôle cohérent de la dépense et de la recette dans le cadre des contrôles de gestion.

Les codes d'activité commençant par :

- « 0 » sont créés à l'initiative de l'EPLE ;
- « 1 » sont créés à l'initiative de l'Etat et destinés au report d'informations notamment des activités qu'il finance ;
- « 2 » sont créés à l'initiative de la collectivité territoriale de rattachement et destinés au report d'informations notamment des activités qu'elle finance.

Les opérations budgétaires ainsi codifiées sont accessibles aux financeurs au moment du compte financier dans les conditions décrites au paragraphe 4.6 - base de données de report d'informations cofi-pilotage, mais aussi en cours d'exécution de l'exercice budgétaire afin notamment d'anticiper les besoins au plus près de la consommation des crédits.

Chaque ligne de recettes des services généraux ou spéciaux porte une section, un compte d'imputation comptable et éventuellement un domaine et/ou une activité selon les mêmes principes de codification que ceux utilisés pour la dépense.

L'agrégat des dépenses ou des recettes au niveau des activités et/ou des domaines sera possible, dès lors qu'ils porteront le même intitulé, quel que soit le service ou la section : la comparaison entre dépenses et recettes d'un même domaine ou/et activité permettra d'établir des bilans chiffrés (ex : voyages), sur le même exercice ou entre 2 exercices.

2.1.2.2.3. La section d'investissement

La section des opérations en capital retrace dans un service unique les opérations relatives à la composition du patrimoine. Elle retrace les investissements effectués et leur mode de financement ainsi que les opérations liées aux sorties d'inventaire. La structure de ces lignes est identique à celle décrite au paragraphe précédent.

Sur ces lignes de dépenses sont imputées essentiellement les opérations consécutives aux acquisitions des biens immobilisés.

Sur ces lignes de recettes sont enregistrées les recettes relatives aux apports, aliénations d'immobilisations, financements d'actifs et autres recettes en capital.

2.1.2.3. Les budgets annexes

La nature des missions d'un établissement ou son organisation particulière peut conduire à créer des budgets annexes au budget principal de l'établissement.

Le budget annexe est doté d'un cadre comptable complet identique à celui du budget principal, comprenant aussi bien les comptes de charges et de produits que les comptes de bilan, à l'exception des comptes de disponibilités qui ne sont ouverts que dans la comptabilité générale du budget principal.

Cette technique qui est une application du principe d'unité de caisse suppose l'existence dans la comptabilité distincte d'un compte enregistrant les opérations de trésorerie (compte 185).

Les encaissements et décaissements intéressant la comptabilité du budget annexe sont inscrits respectivement au crédit ou au débit du compte 185 (opérations de trésorerie inter services) ouvert au sein de la comptabilité générale du budget principal en contrepartie du débit ou du crédit des comptes financiers concernés (5151, 5112, 5159…).

Simultanément le compte 185 de la comptabilité du budget annexe précité est débité ou crédité par le crédit ou le débit du compte de tiers concerné.

L'exécution des prévisions budgétaires d'un budget annexe fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait partie du compte financier unique de l'établissement.

Le budget annexe est structuré en deux sections : une section de fonctionnement et une section d'investissement. La section de fonctionnement retrace l'activité au travers d'un ensemble de lignes de dépenses et de recettes. La structure de ces lignes, en domaines, activités et comptes du plan comptable est identique à celle décrite pour les services du budget principal de l'établissement.

2.1.2.4. Dispositions spécifiques applicables aux mutualisations

Les EPLE peuvent, par convention, mutualiser leurs compétences techniques ou administratives, leurs ressources humaines et matérielles afin de fournir des services à d'autres EPLE ou, conformément aux dispositions de l'article L421-10 du code de l'éducation, aux écoles primaires et aux communes, dans le respect des compétences de chaque structure et dans le cadre de missions de formation.

Ces mutualisations seront gérées en service spécial ou budget annexe selon les règles définies respectivement aux paragraphes 2.1.2.1.2, 2.1.2.2.1.2, et 2.1.2.1.3, 2.1.2.3 de la présente instruction.

2.1.2.5. Le service de restauration et d'hébergement

Conformément aux dispositions des articles L.123-2 et L.214-6 du code de l'éducation, la région et le département sont responsables de la restauration et de l'hébergement dans les établissements dont ils ont la charge. Pour l'exercice de leurs compétences, ces collectivités s'adressent directement au chef d'établissement. Une convention passée entre l'établissement et, selon le cas, le conseil départemental ou le conseil régional précise les modalités d'exercice de leurs compétences respectives (cf. article L.421-23 du code de l'éducation).

Les recettes et les dépenses de restauration et d'hébergement (internat, demi-pension) sont suivies au service spécial SRH (sauf application du § 2.1.2.1.3), au sein duquel doivent s'opérer l'ensemble des opérations afférentes au fonctionnement des services de restauration et d'internat. L'ensemble des dépenses (achats de denrées, dépenses d'énergie et fluides, contrats d'entretien, etc.) est individualisé aux comptes par nature correspondant.

2.1.2.5.1. Modification des crédits ouverts

Les crédits ouverts au budget initial sont des crédits évaluatifs qui sont ajustés en cours d'année par une décision budgétaire modificative pour information du conseil d'administration, en fonction des recettes réellement constatées (liées par exemple à des variations d'effectifs). Un suivi régulier des recettes

effectives et de l'équilibre du service spécial ou du budget annexe permet d'éviter d'engager des dépenses supérieures aux crédits réellement disponibles.

2.1.2.5.2. Pièces annexes au budget

Tout établissement gestionnaire d'un service de restauration et d'hébergement joint à son budget un document explicatif et justificatif des crédits ouverts à titre évaluatif. Ce document explicatif justifie aussi les crédits ouverts dans un budget annexe si ce sont ces modalités de gestion qui ont été retenues.

2.1.3. LA PROCEDURE BUDGETAIRE

Cette procédure est prévue par l'article L421-11 du code de l'éducation et reprise pour partie dans l'article R421-59 de ce même code.

Avant le 1er novembre précédant l'exercice, la collectivité territoriale de rattachement concernée notifie au chef d'établissement le montant prévisionnel de sa participation aux dépenses d'équipement et de fonctionnement de l'établissement.

Cette dotation ne peut être réduite lors de l'adoption ou de la modification du budget de la collectivité de rattachement. Elle a le caractère d'une dotation globale et non affectée pour l'établissement.

Par ailleurs, le chef d'établissement se voit notifier, par le recteur d'académie, les crédits d'Etat attribués à l'établissement, issus notamment des programmes « enseignement scolaire public du second degré (141) », « soutien de la politique de l'éducation nationale (214) » et « vie de l'élève (230) » de la mission interministérielle « enseignement scolaire ».

Ces notifications ne concernent pas les participations de l'Etat et des collectivités territoriales aux dépenses de l'établissement liées à des opérations contractuelles et non systématiquement renouvelables, telles que les projets éducatifs notamment, les subventions d'investissement en vue de la construction, la reconstruction, l'extension et les grosses réparations visées par les articles L213-2 et L214-6 du code de l'éducation.

2.1.3.1. Le calendrier budgétaire

Dates	**Délais**	**Les différents cas et les étapes de la procédure**	**Intervenants ou observations**
1er novembre année n – 1		**Initialisation de la procédure**	
		- notification des ressources	- collectivité territoriale et autorité académique
	immédiat	- accusé de réception	- chef d'établissement
		- préparation du projet de budget	- chef d'établissement et adjoint gestionnaire
		Cas 1. - Le Conseil d'administration adopte le budget	
1er décembre	30 jours	- adoption du budget	- conseil d'administration

année n -— 1			
6 décembre année n – 1	5 jours après le vote	- transmission du budget adopté à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique	- chef d'établissement
	immédiat	- accusé de réception	- les destinataires : autorité académique ; collectivité territoriale de rattachement
		1.1. - Ni l'autorité académique, ni la collectivité de rattachement n'expriment de désaccord	
environ 6 janvier n	Délai de 30 jours	- publication - le budget est exécutoire	- chef d'établissement
		1.2. - Désaccord de la collectivité de rattachement ou de l'autorité académique	
avant le 6 janvier	30 jours après réception	- notification du désaccord	- collectivité de rattachement ou autorité académique
		1.2.1. - Règlement conjoint du budget	
avant le 6 février	2 mois après réception du budget	- règlement conjoint du budget	- collectivité de rattachement et autorité académique
avant le 6 février	immédiat	- transmission du budget au représentant de l'État - le budget est exécutoire - publication	- collectivité de rattachement et autorité académique - chef d'établissement
		1.2.2. - Le règlement conjoint s'avère impossible	
avant 6 février n	2 mois après réception	- saisine de la Chambre régionale des comptes	- représentant de l'État
avant 6 mars n	1 mois après saisine	- avis public - règlement du budget et transmission à l'établissement	- Chambre régionale des comptes - représentant de l'État
		- le budget est exécutoire	

		- publication	- chef d'établissement
		Cas 2. - Le Conseil d'administration n'adopte pas le budget	
6 décembre n - 1	sans délai	- saisine de la collectivité de rattachement et de l'autorité académique	
		2.1. - Règlement conjoint du budget	
6 janvier n	30 jours	- règlement conjoint du budget	- collectivité de rattachement et autorité académique
	sans délai	- transmission au représentant de l'État - le budget est exécutoire - publication	- collectivité de rattachement et autorité académique - chef d'établissement
		2.2. - Le règlement conjoint s'avère impossible	
avant 6 janvier		- saisine de la Chambre régionale des comptes	- représentant de l'État
avant 6 février	1 mois sans délai	- avis public - règlement du budget et transmission à l'établissement	- Chambre régionale des comptes - représentant de l'État
		- le budget est exécutoire - publication	- chef d'établissement

2.1.3.2. Le vote et l'approbation du budget

Le chef d'établissement présente au conseil d'administration le projet de budget. Ce projet est préparé par l'adjoint gestionnaire dans le respect des directives du chef d'établissement et en fonction à la fois des orientations fixées par la collectivité de rattachement, des moyens financiers notifiés avant le 1er novembre précédant l'exercice budgétaire en préparation, des contrats d'objectifs signés avec l'autorité académique et du projet d'établissement adopté par le conseil d'administration.

Le budget est présenté au conseil d'administration (CA) par services qui sont l'unité de vote. Toutefois des éléments de détail par domaines et activités permettront d'éclairer le CA sur la destination de la dépense et l'origine des ressources de l'établissement.

Les projets de budgets annexes sont soumis, par le chef d'établissement, au vote du conseil d'administration.

Les budgets annexes ne sont pas intégrés au budget de l'EPLE et font l'objet d'un vote distinct lors du vote du budget initial ou des décisions budgétaires modificatives.

Le chef d'établissement peut inviter à la séance relative à l'adoption du budget, à titre consultatif, toute personne dont la présence paraîtrait utile.

Le tableau du calendrier budgétaire (§2.1.3.1.) retrace les procédures permettant à un établissement de disposer d'un budget exécutoire.

2.1.3.3. Caractère exécutoire et publicité du budget

Cette procédure est décrite à l'article L421-11 du code de l'éducation et présenté dans le tableau proposé au paragraphe 2.1.3.1.

Le budget est exécutoire :

- Dans les 30 jours, à compter de la dernière date de réception par les deux autorités de contrôle (sauf si l'autorité académique et la collectivité de rattachement manifestent leur désaccord (cf. ci-dessous) et après sa publication par le chef d'établissement ;
- En cas de budget réglé conjointement par les autorités de contrôle, il est transmis au représentant de l'Etat et devient exécutoire après sa publication par le chef d'établissement (exemple : budget non adopté par le conseil d'administration, construction budgétaire non conforme) ;
- En cas de désaccord entre les deux autorités de tutelle, le budget est transmis au représentant de l'Etat qui le règle après avis de la chambre régionale des comptes. Le budget devient exécutoire après sa publication par le chef d'établissement.

Le chef d'établissement adresse un exemplaire de ce budget dont il certifie le caractère exécutoire à l'agent comptable.

2.1.3.4. L'absence de budget exécutoire au 1er janvier

Lorsqu'un établissement ne dispose pas d'un budget exécutoire au premier janvier de l'exercice, il est fait application des dispositions des articles L421-13 (II) et R421-61 du code de l'éducation.

Ainsi jusqu'à ce que le budget soit exécutoire, le chef d'établissement est en droit, dès le 1er janvier de l'exercice, de mettre en recouvrement les recettes, d'engager, de liquider et valider les demandes de paiement de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente.

Toutefois, exceptionnellement et après accord de l'autorité académique et de la collectivité de rattachement, il peut tenir compte de l'incidence des mesures prises au titre de la dernière rentrée scolaire pour la détermination des crédits ouverts en fonctionnement.

2.1.3.5. La modification du budget

Le chef d'établissement peut procéder à tout virement à l'intérieur d'un service. Il en rend compte dès la prochaine réunion du conseil d'administration et lors du compte rendu d'exécution en fin d'exercice (compte financier). Ces modifications font l'objet d'un suivi budgétaire spécifique afin de faciliter le compte rendu. Ces virements internes n'ont pas le statut de décision budgétaire modificative car ils ne modifient pas le montant des crédits ouverts par service.

Les modifications budgétaires sont des modifications qui impactent le montant total d'un service. Elles sont encadrées par l'article R.421-60 du code de l'éducation. Elles sont de deux ordres :

- Les décisions budgétaires modificatives, soumises au vote du conseil d'administration, sont exécutoires dans un délai de 15 jours après accusé réception des autorités chargées du contrôle. Elles concernent notamment les virements entre services, les ressources nouvelles non spécifiques, les prélèvements sur le fonds de roulement ;
- Les décisions budgétaires modificatives non soumises au vote du CA. Elles s'imposent principalement pour des ressources nouvelles spécifiques, la re-constatation du produit scolaire et les dotations aux amortissements non prévues au budget initial. Ces modifications sont immédiatement exécutoires.

Le chef d'établissement rend compte au CA de ces modifications apportées sans son vote.

Le chef d'établissement informe l'agent comptable des modifications budgétaires exécutoires.

2.1.3.6. Le contrôle des actes budgétaires

Les actes budgétaires sont soumis aux contrôles de :

- L'autorité académique ;
- La collectivité territoriale de rattachement.

Les actes budgétaires doivent être transmis, conformément à l'article L.421-11 du code de l'éducation, dans les cinq jours suivant leur vote. Le délai à l'issue duquel ils deviennent exécutoires (30 jours pour le budget primitif, 15 jours pour les décisions budgétaires modificatives), sauf si l'une des autorités a fait connaître son désaccord motivé, est comptabilisé à partir de la date du dernier accusé de réception des deux autorités précitées.

Lorsque l'acte budgétaire est adopté par le CA, le contrôle porte essentiellement sur le respect des grands principes budgétaires et notamment la sincérité, l'équilibre budgétaire et la disponibilité du fonds de roulement si des prélèvements ont été nécessaires pour assurer l'équilibre. Au-delà du strict montant du fonds de roulement, le contrôle portera sur sa composition et notamment sur les sommes destinées à provisionner des risques ou des charges à venir. Par ailleurs, l'analyse financière des principaux indicateurs financiers actualisés pourra renseigner sur le niveau de trésorerie nécessaire au fonctionnement normal de l'établissement.

La collectivité territoriale et l'autorité académique peuvent demander l'inscription d'office de subventions qui ne sont pas inscrites au budget de l'établissement ou que de manière partielle. De même, les autorités de contrôle peuvent demander d'inscrire des charges obligatoires au budget de l'établissement.

En cas de désaccord du C.A. ou des autorités de contrôle, l'acte budgétaire sera réglé conjointement conformément aux procédures décrites à l'article L421-11 et 12 du code de l'éducation, présentées au paragraphe 2.1.3.1 de la présente instruction.

2.2. L'EXECUTION DES RECETTES

2.2.1. LES PRINCIPES GENERAUX DE L'EXECUTION DES RECETTES

Les recettes des EPLE sont réparties en trois groupes : les financements reçus de l'Etat et des collectivités territoriales, les contributions d'autres collectivités publiques et les ressources propres de l'établissement. Elles sont prévues à l'article R. 421-58 du code de l'éducation.

La liquidation des droits relève de la compétence de l'ordonnateur (article 11 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, article R. 421-66 du code de l'éducation).

L’ordonnateur constate et certifie les droits de l’établissement puis liquide les sommes dues.

En vertu de l’article 19 du décret GBCP, l’agent comptable est chargé de s’assurer, dans la limite des éléments dont il dispose, de la mise en recouvrement des créances. Il est donc tenu, lorsqu’il a connaissance de l’existence d’une créance pour laquelle aucun ordre de recouvrer n’a été émis, d’alerter l’ordonnateur afin que celui-ci procède à la mise en recouvrement.

Par principe, les recettes sont liquidées avant d’être recouvrées (article 24 du décret du 7 novembre 2012 précité), mais l’agent comptable ou le régisseur peuvent être amenés à encaisser des recettes avant émission d’un titre de recette.

Au titre de l’article L. 111-3 du code des procédures civiles d’exécution constituent des titres exécutoires :

- Les décisions des juridictions de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif lorsqu'elles ont force exécutoire, ainsi que les accords auxquels ces juridictions ont conféré force exécutoire ;
- Les actes et les jugements étrangers ainsi que les sentences arbitrales déclarés exécutoires par une décision non susceptible d'un recours suspensif d'exécution, sans préjudice des dispositions du droit de l'Union européenne applicables ;
- Les extraits de procès-verbaux de conciliation signés par le juge et les parties ;
- Les actes notariés revêtus de la formule exécutoire ;
- Le titre délivré par l'huissier de justice en cas de non-paiement d'un chèque ou en cas d'accord entre le créancier et le débiteur dans les conditions prévues à l'article L. 125-1 ;
- Les titres délivrés par les personnes morales de droit public qualifiés comme tels par la loi, ou les décisions auxquelles la loi attache les effets d'un jugement.

2.2.1.1. La liquidation

La liquidation comprend deux phases : la constatation des droits acquis et la liquidation proprement dite des sommes dues.

Elle a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables. Les recettes doivent être liquidées pour leur montant intégral, sans contraction avec les dépenses.

2.2.1.1.1. La constatation des droits

La constatation des droits a pour objet de vérifier la réalité de la créance détenue par l’établissement. Cette vérification peut notamment s’appuyer sur des documents tels que : les délibérations du conseil d’administration, les contrats et conventions, les décisions de justice, les arrêtés attributifs de financements.

La constatation des droits au profit de l’établissement se matérialise, par leur comptabilisation puisque le droit est acquis, c’est-à-dire qu’il peut être mesuré de manière fiable. Cette comptabilisation doit être effectuée pour son montant intégral. Le rattachement de ces droits à l’exercice concerné permet de respecter le principe d’annualité.

2.2.1.1.2. La liquidation des sommes dues

La liquidation a pour objet de déterminer le montant de la dette des débiteurs de l’établissement (article 24 du décret GBCP).

Elle est effectuée sur les bases fixées par la loi, les règlements y compris les délibérations exécutoires du conseil d’administration, les décisions de justice ou les conventions (article R421-66 du code de

l'éducation). Les calculs de liquidation doivent donc être conformes à l'acte juridique à l'origine de la créance.

Au moment de la liquidation, l'ordonnateur déterminera le service d'imputation de la recette, le compte et éventuellement le domaine et l'activité.

2.2.1.1.3. Cas particulier

En principe, les recettes sont liquidées avant d'être recouvrées (article 24 du décret du 7 novembre 2012 précité) mais l'agent comptable ou le régisseur peuvent être amenés à encaisser des recettes avant émission d'un titre de recettes.

Dans ce cas, sont encaissés des produits variables et/ou accidentels qui ne peuvent résulter d'un titre préexistant (article 18 alinéa 6 et article 24 du décret du 7 novembre 2012 précité).

L'agent comptable doit aviser immédiatement l'ordonnateur afin qu'il émette un titre qui permettra l'imputation définitive de la recette, inscrite lors de l'encaissement à un compte de recettes à classer.

2.2.1.2. Les recettes - seuil de recouvrement

La mise en recouvrement donne lieu à l'émission d'un titre de recettes par l'ordonnateur.

Toutefois, l'article R.421-67 du code de l'éducation dispose que : « Les ordonnateurs sont autorisés, dans les conditions prévues à l'article L.1611-5 du code général des collectivités territoriales, à ne pas émettre les titres de recettes correspondant aux créances dont le montant initial en principal est inférieur au minimum fixé par l'article D.1611-1 du même code ». Cette faculté ne s'applique pas aux droits au comptant.

Deux précisions doivent être apportées pour l'appréciation de ce seuil :

- S'agissant de créances résultant d'un tarif unitaire, la limite fixée par l'arrêté s'applique au montant total déterminé par la liquidation ;
- S'agissant du reversement de sommes perçues à tort, cette limite s'applique à la somme totale due par le débiteur, même si le trop-perçu provient de dépenses imputées sur plusieurs services ou comptes.

Dans le cas des droits perçus au comptant (par exemple, les recettes encaissées par un régisseur), le titre est émis après l'encaissement. En effet, l'émission d'un titre de recettes est nécessaire pour permettre l'imputation définitive des recettes comptabilisées à un compte d'attente.

2.2.1.3. Les recettes perçues avant émission des titres de recettes

Dans le cas des recettes encaissées au comptant (cf. § 2.2.1.1.3 cas particulier), le titre est émis après l'encaissement. Les agents comptables peuvent ainsi percevoir certaines recettes au comptant (dons manuels, restitutions anonymes, versements de comptables de fait, recettes encaissées par un régisseur de recettes, etc.).

L'ordonnateur émet les titres de recettes correspondants après vérification des pièces transmises par l'agent comptable justifiant des encaissements. L'ordonnateur renvoie à l'appui des titres de recettes définitifs, les documents communiqués par l'agent comptable revêtus de son visa et éventuellement complétés par les pièces justificatives.

Le comptable transmet à l'ordonnateur les informations financières permettant l'émission des titres de recettes après vérification et production des éléments de liquidation justifiant l'encaissement.

2.2.1.4. Les dons et legs : cas particulier (art. R. 421-66 du code de l'éducation).

Les conseils d'administration des établissements publics locaux d'enseignement peuvent accepter ou refuser les dons et legs qui leur sont faits sans charge, condition ni affectation immobilière, à moins de réclamation de la part de la famille du donataire (articles L.1121-5 et L.1121-6 du code général de la propriété des personnes publiques).

Cependant, l'ordonnateur peut, sans autorisation préalable, accepter provisoirement ou à titre conservatoire, les dons et legs qui sont faits à l'établissement.

Cette procédure vise à sauvegarder les intérêts de l'établissement attributaire, en lui permettant d'adopter des mesures conservatoires.

Le but de l'acceptation provisoire est d'empêcher que les délais et formalités imposés aux établissements publics locaux d'enseignement pour obtenir la délivrance des legs ne puissent leur être préjudiciables.

L'acceptation provisoire est notifiée à l'agent comptable.

L'article R. 421-66 du code de l'éducation précise les modalités et les conséquences d'acceptation des dons et legs.

2.2.1.4.1. Les effets de la délivrance ou de l'envoi en possession

À partir de la délivrance ou de l'envoi en possession, les opérations de recettes ou de dépenses affectant les biens donnés ou légués à l'établissement public sont effectuées sous le contrôle de l'agent comptable et reprises dans ses écritures.

Toute personne chargée de l'administration ou de la liquidation des dits biens doit, à la fin de chaque année, adresser à l'agent comptable un relevé des opérations de l'année appuyé des pièces justificatives pour être joint au compte financier.

Les relevés annuels et les pièces justificatives, ainsi que le compte final de liquidation soumis à l'approbation de l'autorité budgétaire, sont transmis au juge des comptes.

2.2.1.4.2. Les recettes provenant des dons et legs

La gestion des recettes provenant des dons et legs peut faire apparaître :

- Soit un excédent de revenus disponibles ;
- Soit une insuffisance de ressources, ne permettant plus au bénéficiaire de satisfaire aux charges imposées ;
- Soit encore la nécessité de procéder à la modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant, ou au groupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues.

2.2.1.4.3. Cas d'un excédent de revenu restant disponible au 31 décembre

Les sommes restant disponibles sont reportées à l'exercice suivant sur simple certificat de l'ordonnateur.

Les crédits ainsi reportés sont inclus dans la prochaine décision budgétaire modificative avec inscription de leur origine.

Toutefois l'excédent n'étant pas nécessaire à l'exécution des charges, il appartient au conseil d'administration de l'établissement de prendre une décision d'affectation, conforme à l'esprit des dispositions arrêtées par le donateur.

2.2.1.4.4. Cas où le montant des revenus de libéralité ne correspond plus aux charges imposées

La révision des conditions et charges grevant les dons et legs consentis au profit des collectivités territoriales et de leurs établissements publics est régie par les dispositions de l'article L1311-17 du code général des collectivités territoriales.

2.2.1.4.5. Modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant ou groupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues

Ces modifications et regroupements doivent avoir pour objet d'assurer une meilleure exécution des volontés du disposant. Elles nécessitent une délibération du conseil d'administration de l'établissement.

Les dossiers en cas d'opposition du disposant ou de ses ayants droit sont instruits à la diligence du préfet. Ils comprennent l'indication des modifications de périodicité ou de regroupements envisagés et la délibération du conseil d'administration de l'établissement.

Si après modification ou après regroupement, l'exécution totale ou partielle des obligations initialement imposées redevient possible, elle peut être demandée par l'auteur de la libéralité ou ses ayants droit.

2.2.2. LES TITRES DE RECETTES

2.2.2.1. Les délais d'émission

L'émission d'un titre de recettes doit respecter le principe des droits constatés. Tous les droits acquis au cours d'un exercice doivent impérativement faire l'objet, au titre de cet exercice, d'un titre de recettes, qu'ils aient donné lieu à encaissement ou non (article R. 421-67 du code de l'éducation).

Les titres de recettes sont émis dès la constatation de l'acquisition d'un droit. Les droits acquis qui n'ont pas fait l'objet de l'émission d'un titre au 31 décembre sont comptabilisés au compte des produits à recevoir pendant la période d'inventaire.

Il est rappelé qu'une gestion budgétaire correcte se traduit par une émission régulière des titres de recettes sur l'exercice concerné, et donc par une action en recouvrement continue de nature à améliorer la trésorerie de l'établissement et à en sécuriser les droits.

2.2.2.2. La prescription

La prescription est un concept général de droit qui désigne la durée au-delà de laquelle une action n'est plus recevable.

En application des dispositions de l'article 2224 du code civil, l'ordonnateur d'un EPLE dispose de 5 ans, à partir de la naissance de la dette, pour émettre le titre exécutoire. Cet article dispose en effet que « Les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par cinq ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer ».

2.2.2.3. Le contenu et la présentation des titres

2.2.2.3.1. La formule exécutoire des titres de recettes

Le caractère exécutoire des titres de recettes fixé par l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales dispense l'établissement de requérir l'autorisation du juge pour procéder au recouvrement forcé des

créances. Il s'agit donc d'un pouvoir exorbitant du droit commun accordé notamment aux établissements publics par rapport aux créanciers privés.

Constituent des titres exécutoires, les titres délivrés par les personnes morales de droit public qualifiés comme tels par la loi, ou les décisions auxquelles la loi attache les effets d'un jugement (article L111-3 du code des procédures civiles d'exécution).

L'article L. 252 A du livre des procédures fiscales précise « constituent des titres exécutoires les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'Etat, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir ».

Au plan pratique, afin d'améliorer le recouvrement des produits locaux, la formule exécutoire est libellée comme suit : « Arrête le présent titre à la somme de …… (en toutes lettres), exécutoires en application de l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales, pris, émis et rendus exécutoires conformément aux dispositions de l'article R. 421-68 du code de l'éducation ».

Ce libellé doit être strictement respecté quel que soit le modèle de bordereau.

Si l'ordonnateur a émis un titre sans apposer immédiatement la formule exécutoire, il pourra toujours l'apposer en cas d'échec du recouvrement amiable, sur proposition de l'agent comptable afin de disposer d'un titre exécutoire. Cependant, dans un souci d'efficacité, il est recommandé de revêtir le titre de la formule exécutoire dès son émission.

2.2.2.3.2. La présentation formelle des titres de recettes

Un titre de recettes peut être :

- Individuel lorsqu'il est établi au nom d'un seul débiteur éventuellement pour plusieurs prestations
- Collectif lorsqu'il est établi à l'encontre de plusieurs débiteurs pour une prestation de même nature rattachée au même exercice d'origine

Les titres de recettes collectifs comprennent les mêmes indications que les titres individuels.

Les avis individuels des sommes à payer sont édités à partir des informations portées sur le titre de recettes individuel ou collectif validé.

Ils sont adressés au débiteur et comportent : la formule suivante « Extrait de titre exécutoire en application de l'article L. 252A du livre des procédures fiscales ».

Les titres de recettes portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice, ouverte au niveau de l'établissement et de chaque budget annexe.

Les titres de recettes, classés dans l'ordre croissant des numéros de comptes sont accompagnés des pièces justificatives.

Lors des procédures contentieuses relatives aux titres de recettes sera produit au juge ou aux auxiliaires de justice et officiers ministériels.

Une attention particulière doit être portée sur l'exhaustivité des indications mentionnant les références des débiteurs.

2.2.2.3.3. Contenu du titre exécutoire

Le titre exécutoire précise :

- La nature de la créance,
- La référence aux textes ou au fait générateur,
- La base de la liquidation,
- L'imputation budgétaire et comptable,
- Le montant de la somme à recouvrer,
- La désignation précise du débiteur (lorsque celui-ci est une personne morale de droit privé, il convient d'indiquer avec précision sa nature juridique),
- Si des intérêts sont exigibles,
- La date à laquelle le titre est exécutoire,
- Les délais et voies de recours,
- Les services compétents pour instruire une demande de renseignement ou de réclamation,
- Les modalités de règlement.

Conformément à l'article L. 1617-5 du code général des collectivités territoriales (CGCT) et en application de L. 111-2 du code des relations entre le public et l'administration, le titre de recettes individuel ou l'extrait du titre de recettes collectif mentionne les nom, prénoms et qualité de la personne qui l'a émis. L'article R. 421-5 du code de justice administrative précise que faute de mention des voies et délais de recours, aucun délai de recours n'est opposable au débiteur qui souhaiterait contester un titre exécutoire[2].

Seul le titre de recettes est signé pour être produit en cas de contestation.

Nota : Le montant de la somme à recouvrer, constaté au moyen d'un titre de recette, est arrondi, selon les termes de l'article n° 28 de la loi n° 84-1209 du 29 décembre 1984 de loi de finances rectificatives pour 1984, à l'euro le plus proche, la fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

2.2.3. L'ANNULATION OU LA REDUCTION D'UN TITRE DE RECETTES

L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes ne peut avoir pour seul objet que de rectifier une erreur matérielle commise par les services liquidateurs lors de la constatation des droits acquis (désignation inexacte du débiteur, décompte des sommes dues erroné par exemple) ou de constater la décharge de l'obligation de payer prononcée par décision de justice ayant force de chose jugée.

Il y a lieu de procéder à réduction du titre de recettes lorsqu'une partie seulement du titre est affectée par l'erreur de liquidation, l'annulation étant opérée lorsque la créance constatée doit entièrement disparaître (titre établi à l'encontre d'une personne qui n'est pas le redevable ou titre faisant double emploi).

Les agents comptables sont tenus, dans la limite des éléments dont ils disposent, notamment :

- De vérifier la régularité de la réduction ou l'annulation d'un titre de recettes ;

2 Le Conseil d'État a toutefois limité le délai dans lequel un titre exécutoire peut être contesté, afin de préserver la sécurité juridique. S'agissant des titres exécutoires, sauf circonstances particulières dont se prévaudrait son destinataire, le délai ne saurait excéder un an à compter de la date à laquelle le titre, ou à défaut, le premier acte procédant de ce titre ou un acte de poursuite a été notifié au débiteur ou porté à sa connaissance (CE 9 mars 2018, Communauté d'agglomération du pays ajaccien c. Sanicorse, req. N° 401386).

- De solliciter de l'ordonnateur l'émission d'une demande de réduction de recettes (exercice courant) ou d'une demande de paiement (exercice antérieur) lorsqu'il a connaissance d'une telle erreur ou décision de justice (paragraphe 3.1.4.4).

Par ailleurs, le titre de recette peut aussi faire l'objet d'une correction d'imputation.

La procédure de la réduction ou de l'annulation de recettes ne doit pas permettre d'apurer une créance réelle et correctement liquidée. Ce type de décision est en effet de la compétence du conseil d'administration au travers de l'admission en non-valeur ou de la remise gracieuse.

La demande de réduction de recettes ou la demande de paiement est établie dans les conditions prévues par la présente instruction codificatrice. Ils comportent la référence du titre de recette initial.

- *Avant la clôture de l'exercice :*

La demande de réduction de recettes vise à rétablir le montant régulier d'une créance, en cas d'erreur au cours de l'exercice sur un titre de recette validé, en dehors des éléments d'imputation activités et domaines.

L'émission d'une demande de réduction de recettes est assimilée par, l'annexe 1 du code général des collectivités territoriales (liste des pièces justificatives) à une dépense. Ainsi le point 132 de cette annexe prévoit qu'à l'appui d'une demande de réduction de recettes, le comptable doit exiger « un état précisant, pour chaque titre, l'erreur commise ».

L'absence des pièces listées dans la nomenclature pourrait entraîner la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable.

- *Après la clôture de l'exercice*

Dans le cas d'excédents de recettes constatés sur des exercices antérieurs, les régularisations donnent lieu à l'émission d'une demande de paiement dont le montant est inscrit en dépenses au budget de l'exercice courant au compte de charges exclusivement dédié à l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs (compte 6583 ou 6683).

Cette demande de paiement est émise et prise en charge suivant les mêmes procédures que les autres demandes de paiement. Elle comporte la référence au titre de recette initial et les motifs de la régularisation.

Les autres cas de régularisation sont traités au tome 3 dans la partie relative aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.

2.2.4. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES RECETTES

L'agent comptable est seul chargé de la prise en charge des titres de recettes émis par l'ordonnateur (article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

2.2.4.1. Les contrôles incombant à l'agent comptable

Préalablement à la prise en charge du titre de recettes, l'agent comptable doit effectuer les contrôles prévus à l'article 19 du décret GBCP.

L'agent comptable ne saurait se faire juge de la légalité des actes fondant les créances dont le recouvrement lui est confié.

2.2.4.1.1. Le contrôle de l'autorisation de percevoir des recettes

Le contrôle de l'autorisation de percevoir la recette porte sur le respect des formes prescrites[3]. Il porte également sur la compétence de l'autorité ayant autorisé la perception de la recette, laquelle doit être l'ordonnateur.

Au titre de ce contrôle, l'agent comptable peut être amené à refuser la prise en charge d'un titre émis par un ordonnateur qui n'est pas accrédité auprès de lui.

L'alinéa 5 de l'article 10 du décret GBCP dispose que *« Les ordonnateurs, leurs suppléants ainsi que les personnes auxquelles ils ont délégué leur signature sont accrédités auprès des comptables publics assignataires relevant de leur compétence, selon les modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget ».* L'agent comptable doit donc être destinataire des décisions et actes portant nominations et cessations de fonctions des ordonnateurs, des délégations de pouvoir et de signature, des décisions mettant fin à ces délégations, et d'un spécimen des signatures conformément aux termes de l'arrêté du 25 juillet 2013 fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires.

2.2.4.1.2. Le contrôle de la mise en recouvrement des créances

L'agent comptable est tenu d'exercer, dans la limite des éléments dont il dispose, le contrôle de la mise en recouvrement des créances de l'établissement.

Il doit inviter l'ordonnateur, en cas d'omission de ce dernier, à émettre un titre de recettes. Cette obligation vaut pour toutes les créances de l'établissement dont il aurait connaissance (exemple : pénalités de retard dues par une entreprise). À cet effet, l'agent comptable doit avoir accès à tous les actes concernant les recettes dont la perception lui est confiée.

L'agent comptable doit vérifier les calculs de liquidation sur la base des pièces justificatives qui lui sont produites.

Il n'existe pas de nomenclature des pièces justificatives devant être produites à l'agent comptable à l'appui des titres de recettes.

Aussi, l'agent comptable est-il fondé à exiger toutes les pièces qu'il considère nécessaires pour exercer ses contrôles.

Les documents qui paraîtraient irréguliers, incomplets ou comportant des incohérences seront renvoyés à l'ordonnateur accompagnés d'une note explicative de l'agent comptable.

2.2.4.1.3. Le contrôle de la régularité des réductions et des annulations

L'agent comptable doit s'assurer de la régularité des réductions et annulations des titres de recettes déjà émis et résultant d'erreurs matérielles de liquidation commises au préjudice du débiteur.

À cet égard, l'attention de l'agent comptable est spécialement appelée sur la nécessité de vérifier que les corrections, réductions ou annulations de créances déjà constatées résultent bien d'erreurs de liquidation commises au préjudice du débiteur et ne dissimulent pas en fait des opérations de remise gracieuse ou d'admission en non-valeur.

3 Concernant les recettes dont les tarifs sont fixés par le conseil d'administration par exemple, l'agent comptable doit s'assurer du respect de la grille tarifaire.

2.2.4.2. Les suites des contrôles effectués par l'agent comptable

Deux hypothèses sont envisageables.

2.2.4.2.1. Le rejet des titres de recettes

Les titres irréguliers ne sont pas pris en charge mais retournés à l'ordonnateur accompagnés de l'ensemble des motifs de rejet.

Avant de renvoyer les titres, l'agent comptable invite l'ordonnateur à rectifier ou à compléter rapidement les dossiers qui lui paraîtraient irréguliers ou incomplets.

L'ordonnateur peut alors :

- Annuler le titre de recettes, si nécessaire avec régularisation des recettes à réaliser ;
- Modifier le titre de recettes et le transmettre à nouveau à l'agent comptable pour prise en charge.

Il n'existe pas, en matière de recettes, de procédure de réquisition permettant à l'ordonnateur de contraindre l'agent comptable à prendre en charge un titre qu'il aurait initialement « rejeté ».

2.2.4.2.2. La prise en charge des titres de recettes

Les titres réguliers sont pris en charge par l'agent comptable. La prise en charge constitue le point de départ de la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable dans le recouvrement de la créance.

Comptablement, cette opération se traduit par une inscription de la créance au compte de comptabilité auxiliaire client propre à chaque débiteur.

La prise en charge s'effectue par service et au niveau le plus détaillé de la nomenclature comptable.

À compter de la prise en charge du titre de recettes, l'action en recouvrement du comptable public est soumise à une prescription de quatre ans, conformément aux dispositions de l'article L1617-5.3° du code général des collectivités territoriales (CGCT).

Ce délai de quatre ans est interrompu par tout acte comportant reconnaissance de la part des débiteurs et par tous actes interruptifs de la prescription.

2.2.4.3. Les avis des sommes à payer

Après contrôle et prise en charge comptable des titres de recettes par le comptable, un avis des sommes à payer est adressé par voie postale à chaque débiteur concerné pour l'inviter à payer. L'avis des sommes à payer adressé au débiteur est une ampliation du titre de recettes émis par l'ordonnateur.

Le titre de recettes, comme l'avis des sommes à payer, comporte ainsi en caractères apparents les indications suivantes : « exécutoires en application de l'article L. 252 A du livre des procédures fiscales, pris, émis et rendus exécutoires conformément aux dispositions de l'article R. 421-68 du code de l'éducation ». [Nom, prénoms et qualité de la personne qui a émis le titre].

Le débiteur doit avoir connaissance des éléments de liquidation qui ont permis le calcul de la dette. Par ailleurs, il doit être informé des voies et délais de recours.

On trouvera aussi sur l'avis des sommes à payer les coordonnées de l'organisme auprès duquel la dette peut être contestée, celle de l'agent comptable auprès de qui elle peut être soldée ainsi que les moyens de paiements.

2.2.4.4. Les moyens d'encaissement

Les moyens d'encaissement des recettes acceptés par l'établissement sont prévus par les textes suivants.

- Article L. 1611-5-1 du code général des collectivités territoriales (au plus tard au 1er janvier 2022)
- Article 25 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique
- Article 11 de l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques
- Instruction de la DGFiP n° 13-0017 du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

2.2.4.4.1. L'encaissement d'espèces

Les encaissements en espèce donnent lieu à délivrance immédiate d'une quittance sauf dans le cas où la recette a pour contrepartie la remise au débiteur de vignettes, tickets ou valeurs.

On rappellera qu'il doit être procédé à un dégagement régulier du numéraire détenu par l'agent comptable ou le régisseur.

Le régisseur verse à l'agent comptable de l'établissement ou, dans le cas d'un groupement comptable, à l'agent comptable de l'établissement siège du groupement, les recettes encaissées en numéraire dès qu'elles atteignent le plafond d'encaisse prévu dans l'acte institutif de la régie, et au minimum une fois par mois.

En application de l'article 1680 du code général des impôts, et de l'article 11 de l'arrêté du 24 décembre 2012 précité modifié pris en application du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques, les recettes publiques ne peuvent pas être encaissées en espèces lorsque le montant unitaire de la recette est supérieur à une somme fixée par décret (entre 60 € et 300 €), sauf dispositions contraires prévues pour certaines catégories de créances publiques par les lois et règlements.

Cette limitation concerne toutes les recettes publiques, qu'elles soient encaissées au comptant, sur le fondement d'un titre de recettes qui n'aurait pas été rendu exécutoire, ou sur titre de recettes exécutoire. Les recettes encaissées par les régies entrent également dans le champ de la limitation, les régisseurs agissant dans les mêmes conditions que les agents comptables.

Le dispositif n'empêche pas le paiement par billet de 500 €, dès lors que le montant de la recette est inférieur à 300 €.

La limitation ne concerne pas le montant de l'avance versée au régisseur, ou le montant des reversements des recettes encaissées par le régisseur à l'agent comptable.

2.2.4.4.2. La remise de chèques bancaires

Préalablement à la remise des chèques au service de dépôts de fonds au trésor compétent, l'agent comptable doit y avoir fait enregistrer sa nomination ainsi que sa signature ou griffe afin de les endosser.

2.2.4.4.2.1. Les vérifications lors de la remise de chèques

Lors de la remise de chèques, l'agent comptable est tenu de vérifier :

- La présence des mentions obligatoires (article L.131-2 du code monétaire et financier) notamment la signature et la date d'émission du chèque ;
- L'ordre « Lycée, collège de … », et à défaut, remplir cette mention à réception des chèques ;
- L'identité de la personne remettant un chèque au guichet au moyen d'un document officiel comportant une photographie (carte d'identité, passeport, permis de conduire…), même si le chèque n'est pas au nom du remettant (article L.131-15 du code monétaire et financier).

Il est rappelé que la remise de plusieurs chèques comportant des dates de création étalées dans le temps est proscrite. Par contre, l'agent comptable a toujours la possibilité d'accorder des délais de paiement sur demande dûment justifiée. L'octroi de délais de paiement doit être formalisé.

Préalablement à la remise des chèques au service de dépôts de fonds au trésor compétent (DFT), l'agent comptable doit :

- Endosser les chèques (signature ou griffe) ;
- Les trier par catégories : inférieurs ou égaux à 5 000 €, supérieurs à 5 000 €, chèques payables à Saint Pierre-et-Miquelon, chèques payables à Wallis et Futuna, en Nouvelle-Calédonie et en Polynésie Française, chèques tirés sur l'étranger en euros ou en devises, chèques mutés et chèques établis sur des formules hors-normes ou mutilés ;
- Etablir par catégorie un bordereau de remise comportant la dénomination de la banque et du guichet tiré, le montant, et si possible, le nom du tireur et le numéro du chèque.

2.2.4.4.2.2. Le suivi des chèques

Les chèques doivent être présentés à l'encaissement au plus tard le lendemain du jour de leur réception. L'agent comptable ou le régisseur doivent donc :

- Surveiller les conditions de conservation des chèques dans un local sécurisé ou un coffre dans l'attente de leur présentation à l'encaissement ;
- Organiser régulièrement leur présentation auprès du teneur de compte, au mieux de manière journalière ;
- Surveiller les délais de présentation au paiement (article L131-32 du code monétaire et financier) et la durée de validité des chèques (article L131-59 du code monétaire et financier). À l'issue de cette période, le chèque est périmé et ne peut donc plus être remis à l'encaissement. Si la créance n'est pas prescrite, l'agent comptable devra donc demander au débiteur un nouveau paiement.

2.2.4.4.2.3. Le suivi des chèques impayés

L'agent comptable doit suivre la régularisation des chèques impayés. Sauf si la procédure de représentation automatique est mise en œuvre par les directions départementales ou régionales des finances publiques (DDFIP/DRFIP), dès réception de l'avis de rejet et du chèque impayé ou de sa copie, l'agent comptable somme par courrier le débiteur de régulariser l'incident sous deux mois. Passé ce délai, le chèque est représenté à l'encaissement. Si le chèque revient de nouveau impayé, l'établissement bancaire du tireur remet à l'agent comptable une attestation de non-paiement valant titre exécutoire en

application des dispositions de l'article L. 131-73 du code monétaire et financier. L'agent comptable poursuit à nouveau le recouvrement de la créance soit en exécution du titre exécutoire que représente le certificat de non-paiement, soit en application du titre exécutoire qu'il détenait originellement et qui avait justifié un règlement par chèque du débiteur. Les chèques impayés sont enregistrés, uniquement dans la comptabilité du budget principal, au débit du compte 5117 selon la procédure décrite au paragraphe 3.2.9.3.5 de la présente instruction.

Pour l'ensemble de la réglementation applicable aux chèques, il convient de se reporter à l'instruction n° 13-0017 du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public et aux articles L.131-1 et suivants du code monétaire et financier.

Nota : les éventuels frais bancaires liés aux chèques impayés sont traités et comptabilisés à l'identique des frais consécutifs aux prélèvements ou aux cartes bancaires par exemple.

2.2.4.4.2.4. Le traitement des chèques perdus

On rappellera que l'agent comptable ou le régisseur, s'il est détenteur d'un compte DFT, sont responsables en cas de perte ou de vol de chèques.

La procédure à mettre place dans ces circonstances est détaillée dans l'instruction n° 13-0017 du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

Elle sera différente selon que les chèques ont été perdus avant ou après remise à l'encaissement à la DGFiP.

Concernant les chèques perdus avant ou lors de l'envoi postal ce texte précise : *« qu'il appartient au client, bénéficiaire des chèques perdus, de procéder à l'établissement de lettres de désistement.*

Ce document, un modèle, devra être adressé par le client au tireur du chèque afin qu'il puisse être réémis.

Aucune écriture comptable n'est à passer avant la réception des chèques réémis. Les éventuels frais d'opposition réclamés par les émetteurs de ces chèques ne sont pas pris à charge par les DDFiP/DRFiP/TG.»

Par ailleurs **s'il est en mesure de prouver qu'il a bien transmis les chèques au service compétent** et qu'il a bien mis en place toutes les diligences qui lui incombent, l'agent comptable ou le régisseur détenteur d'un compte DFT pourra faire une demande de constatation de la force majeure.

Attention : l'envoi pourra être justifié par le ticket de remise délivré par le Service de traitement de chèques compétent (STC) et par le double du bordereau de remises de chèques.

2.2.4.4.3. Le virement au compte de disponibilités de l'EPLE

Ce mode de règlement des créances n'appelle pas d'observation particulière. Le compte de disponibilités est ouvert, auprès d'une direction régionale ou départementale des finances publiques, au nom de l'établissement.

Cependant il convient d'être très précis, lors de la communication avec les débiteurs, sur les renseignements qu'il est impératif de joindre au virement (le nom de l'élève et le numéro de la créance c'est-à-dire les mêmes informations qu'il est demandé d'inscrire au dos d'un chèque), ces renseignements s'inscrivent en général dans un champ appelé, par exemple : « libellé de l'opération sur le compte créditeur », « commentaire » etc.

2.2.4.4.4. L'encaissement de recettes par prélèvement bancaire

Le prélèvement est un moyen de paiement automatisé utilisable par le débiteur (ex : familles) pour payer des factures récurrentes ou ponctuelles à l'EPLE créancier. Il permet au créancier (EPLE) d'être à l'initiative de la mise en recouvrement de ses créances vis-à-vis d'un débiteur. Ce faisant, il dispense le débiteur de l'envoi d'un titre de paiement lors de chaque règlement ou échéance des opérations récurrentes.

Les dispositions relatives au prélèvement sont précisées dans un contrat cadre que l'établissement public doit signer avec la DRFiP ou DDFiP teneuse de son compte de dépôt au Trésor.

Depuis le 1er février 2014, tous les prélèvements en euros sont obligatoirement effectués sous la forme de prélèvements SEPA (Single Euro Payments Area). Ce nouveau standard vise à harmoniser les moyens de paiement des États européens en créant un espace unique de paiement en Europe. Le système nécessite l'utilisation de coordonnées bancaires harmonisées à l'échelle européenne : identification par IBAN (International Bank Account Number – identifiant international de compte bancaire) et BIC (Business Identifier Code – identifiant international de l'établissement bancaire).

Nota : Avant toute mise en œuvre d'un dispositif de remise de moyens de paiement automatisés, l'EPLE est invité à prendre l'attache du Directeur régional ou départemental des finances publiques teneur de compte afin de :

- Définir conjointement les modalités techniques du dispositif ;
- Procéder à une période de tests préalables à toute émission selon un calendrier arrêté en fonction des diverses contraintes.

2.2.4.4.4.1. L'attribution d'un numéro Identifiant Créancier SEPA (ICS)

Pour effectuer des prélèvements SEPA, le créancier doit préalablement obtenir un ICS (Identifiant Créancier SEPA) qui lui est communiqué par la Banque de France, et permet de l'identifier.

En l'absence de l'ICS ou du mandat de prélèvement, le créancier n'est pas autorisé à émettre des prélèvements.

Il revient à l'agent comptable de l'EPLE d'effectuer la demande d'ICS auprès de la direction régionale ou départementale des finances publiques teneur du compte de dépôt de fonds au Trésor.

2.2.4.4.4.2. La gestion du mandat de prélèvement SEPA incombe au créancier

Le prélèvement SEPA est autorisé par un mandat de prélèvement SEPA signé par le débiteur. Ce document exprime un double consentement : il autorise le créancier à émettre des prélèvements SEPA sur ce mandat et autorise sa banque à débiter son compte de ces prélèvements SEPA.

Le circuit du mandat de prélèvement SEPA prévoit que le débiteur remet le mandat qu'il a complété et signé à son créancier uniquement, à charge pour celui-ci de le conserver et l'archiver. Le mandat papier n'est donc plus transmis à la banque du débiteur. Ce circuit implique que la gestion du mandat repose désormais sur le créancier, ce dernier devant notamment dématérialiser certaines données du mandat et les faire figurer dans le fichier de prélèvement SEPA qu'il va confectionner.

Ce mandat est par ailleurs assorti d'une référence nommée « Référence Unique du Mandat » (RUM). Cette référence est gérée par le créancier de façon à être unique pour chaque mandat et pour un Identifiant Créancier SEPA (ICS) donné.

Le mandat de prélèvement est révocable à tout moment. Cependant la contestation d'un prélèvement n'a pas d'incidence sur l'existence de la créance.

2.2.4.4.4.3. L'information des débiteurs

L'EPLE doit, au moins 14 jours avant la mise en circulation des avis de prélèvement, informer les débiteurs du montant et de la date du prélèvement qui sera effectué sur leur compte. Cette information s'effectue par facture, avis, échéancier…

Le motif du paiement (max. 140 caractères) fourni par le créancier dans l'ordre de prélèvement est transmis dans son intégralité au débiteur par sa banque. Il doit être le plus explicite possible pour éviter des difficultés dans l'identification des opérations.

2.2.4.4.4.4. La constitution des prélèvements

L'EPLE est tenu de constituer les fichiers représentatifs des prélèvements.

La confection des fichiers de prélèvements doit tenir compte des délais de présentation résultant des règles interbancaires et des conditions de remises au Trésor public fixées par la convention d'adhésion au service d'émission de prélèvement SEPA.

2.2.4.4.4.5. Les cas de rejet des prélèvements

Le prélèvement émis par le créancier peut faire l'objet de différents types de rejets, notifiés par le teneur de compte (DRFiP ou DDFiP) notamment :

- Les rejets « techniques » de la DGFiP ou de la Banque de France (par exemple : en cas d'identifiant BIC invalide) ;
- Les rejets par les banques destinataires avant règlement interbancaire pour des motifs techniques (compte clos) ;
- Les rejets par les banques destinataires avant règlement suite au refus du débiteur dans le cas d'une opposition. Dans cette hypothèse deux types de délais peuvent intervenir.

Dans un délai de 8 semaines, le débiteur peut demander le rejet du prélèvement sans justification de sa part. Ce rejet n'efface en rien la créance. Au-delà de 8 semaines et jusqu'à 13 mois, le débiteur peut demander le rejet du prélèvement pour absence de mandat.

Dans ce cas, la banque du débiteur doit rechercher l'existence d'un mandat de prélèvement SEPA, ou toute autre preuve, auprès de la banque du créancier. Si ce mandat existe, le rejet du prélèvement ne peut pas être effectué par la banque du débiteur.

2.2.4.4.5. Les « mandats cash »

Les mandats postaux, dits « mandats cash » sont encaissés auprès des services de la DGFiP, sur le compte courant postal d'approvisionnement et dégagement (CCP A/D) du directeur régional ou départemental des finances publiques tenu par la banque postale, conformément aux dispositifs d'encaissement décrits dans l'instruction n°13-0017 du 22 juillet 2013 précitée et prévus par la convention entre l'État et la Banque Postale du 13 mars 2014.

Dans ce cas, l'agent comptable ou le régisseur doit solliciter auprès de la direction régionale ou départementale des finances publiques l'autorisation d'effectuer l'encaissement des mandats cash sur le CCP A/D du directeur régional ou départemental des finances publiques. Il appartient alors au directeur régional ou départemental des finances publiques d'habiliter l'agent comptable ou le régisseur auprès de la Banque Postale à effectuer ces opérations sur son CCP A/D. Les mandats cash reçus par l'agent comptable ou le régisseur sont récapitulés sur un bordereau de remise transmis à la direction régionale ou départementale des finances publiques. Dès réception des fonds sur son CCP, le directeur régional ou

départemental des finances publiques crédite le compte de dépôts de fonds de l'établissement ou du régisseur.

2.2.4.4.6. Les chèques vacances

L'EPLE est habilité à encaisser les chèques vacances en tant que règlement des créances de voyages et de sorties scolaires sous réserve d'avoir reçu l'agrément de l'Agence nationale des Chèques Vacances (ANCV). Cet agrément impose un conventionnement entre l'EPLE et l'ANCV. Les frais de gestion sont supportés par l'établissement.

La note de service n°2005-205 du 30 novembre 2005 publiée au bulletin officiel de l'éducation nationale n° 45 du 8 décembre 2005 rappelle les modalités d'agrément auprès de l'agence, et également, de gestion et de comptabilisation des chèques vacances.

2.2.4.4.7. La monétique (encaissement par télépaiement)

Des outils monétiques (carte bancaire, porte-monnaie électronique et carte services) adossés au compte de dépôts de fonds de l'établissement peuvent être mis en place par l'établissement pour faciliter l'encaissement de ses recettes.

2.2.4.4.7.1. L'encaissement de recettes par carte bancaire

Toutes les recettes ont vocation à être encaissées par carte bancaire. Toutefois, la carte bancaire est un moyen de paiement mieux adapté aux transactions de montant moyen. En effet, le système de commissionnement qui comporte un élément fixe par transaction et un taux proportionnel, pénalise à la fois les transactions de faible montant et celles de montant élevé.

La réglementation relative à l'encaissement des recettes par carte bancaire est prévue par l'instruction du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public et le guide sur l'encaissement des recettes publiques par carte bancaire diffusé par l'instruction n° 05-036-A8 K1.M du 1er septembre 2005. Selon l'organisation comptable retenue, l'encaissement des recettes par carte bancaire s'effectue à l'agence comptable ou en régie.

Les encaissements peuvent être effectués sur place (en mode proximité) ou à distance (par correspondance, téléphone ou Internet) :

- L'encaissement sur place s'effectue à partir d'un TPE (Terminal de Paiement Electronique) ;
- L'encaissement à distance par correspondance ou par téléphone s'effectue par la saisie des coordonnées de la carte sur un TPE muni d'un logiciel spécifique VAD (vente à distance). Pour ce type de paiement, le seuil de l'encaissement maximum par opération est fixé à 1 500 € ;
- L'encaissement par Internet (en dehors du dispositif TIPI, cf. 2.2.4.4.7.2 ci-après) nécessite de recourir à un prestataire fournisseur d'un module de paiement par carte bancaire sécurisé et certifié 3D SECURE.

Nota : Les TPE doivent être conformes aux spécifications techniques édictées par le GIE CB en vigueur. Un justificatif de l'agrément de l'équipement par le GIE CB doit être fourni par le prestataire.

Sur le plan administratif, un contrat d'adhésion au système d'acceptation des paiements par carte bancaire, spécifique à chaque mode d'encaissement, est signé entre l'ordonnateur, le comptable et le teneur du compte domiciliataire des flux financiers correspondants.

Les services des DDFiP et DRFiP teneurs des comptes de dépôts de fonds au Trésor et les comptables des établissements sont à la disposition des ordonnateurs pour les aider dans la mise en place de l'encaissement par carte bancaire.

2.2.4.4.7.2. L'encaissement des recettes par TIPI (Titres Payables sur Internet) Payfip

Le service de paiement en ligne (télépaiement) par carte bancaire TIPI ou virement Payfip, développé par la DGFiP, est proposé aux EPLE pour l'encaissement de leurs recettes de restauration, d'hébergement et de voyages.

Ce service de paiement en ligne repose sur le portail de services en ligne du ministère de l'éducation nationale, interfacé d'une part avec le module de télépaiement sécurisé TIPI, et d'autre part avec l'application de gestion comptable et financière GFC. Il permet aux familles de régler leurs factures par Internet depuis leur domicile, 24h/24 et 7 jours sur 7.

Cette offre de service est mise en place sur la base d'une convention d'adhésion signée entre l'EPLE et la DDFiP ou DRFiP, qui prévoit notamment le montant des commissions prélevées sur les encaissements réalisés par carte bancaire.

2.2.4.4.7.3. La carte services (porte-monnaie électronique)

La carte services ne constitue pas en elle-même un moyen de paiement qui s'ajouterait à ceux prévus par l'article 25 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012. La carte services est une carte privative émise par un établissement public et alimentée par son titulaire par versement en numéraire, par chèque ou par carte bancaire ou tout autre moyen énuméré ci-dessus. Elle peut être multiservices (cantines, photocopie…).

2.2.4.4.8. L'imputation du règlement

Le règlement entraîne l'extinction totale ou partielle de la dette. L'encaissement ou la compensation donnent lieu à l'émargement du titre de recettes en prenant en compte le montant des sommes perçues et la date de leur perception.

Dans l'hypothèse où une personne est débitrice de plusieurs dettes et qu'elle ne les solde pas toutes, le règlement est imputé selon les règles fixées par le code civil :

- Le débiteur peut indiquer, lorsqu'il paye, la dette qu'il entend acquitter (article 1342-10) ;
- A défaut d'indication du débiteur, l'imputation a lieu comme suit : d'abord sur les dettes échues ; parmi celles-ci, sur les dettes que le débiteur avait le plus d'intérêt d'acquitter. À égalité d'intérêt, l'imputation se fait sur la plus ancienne ; toutes choses égales, elle se fait proportionnellement (article 1342-10) ;
- Lorsque la dette porte intérêt ou produit des arrérages, le paiement partiel s'impute d'abord sur les intérêts (article 1343-1).

2.2.4.4.9. Le recouvrement amiable par l'agent comptable

L'ensemble des règles concernant le recouvrement sont détaillées dans l'instruction codificatrice n°11-022-M0 du 16 décembre 2011 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux.

L'agent comptable est tenu de mettre en œuvre toutes les diligences nécessaires pour assurer le recouvrement, dans les meilleurs délais, des titres de recettes pris en charge. La jurisprudence de la Cour des Comptes et du Conseil d'État définit ces diligences comme devant être :

- Complètes (c'est-à-dire utilisant effectivement l'ensemble des moyens légaux de recouvrement à la disposition du comptable de l'EPLE) ;
- Adéquates (c'est-à-dire adaptées à la nature de la créance et aux circonstances notamment celles relatives à la solvabilité du débiteur) ;
- Rapides (c'est-à-dire propres à prévenir la disparition ou l'insolvabilité du débiteur, la prescription de la créance, et la péremption d'une garantie).

2.2.4.4.9.1. Les personnes habilitées à encaisser les recettes

L'agent comptable est seul chargé du recouvrement conformément à l'article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

L'agent comptable peut, sous sa responsabilité, se faire suppléer par un ou plusieurs mandataires (article 16 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012) soit à titre permanent lorsque l'importance du service le justifie, soit à titre temporaire pour cause d'absence ou de congé.

2.2.4.4.9.2. Le recouvrement amiable par un régisseur de recettes

L'encaissement des recettes par les régisseurs (article 22 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012) constitue un assouplissement au principe général posé à l'article 18 de ce même décret, qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes.

L'institution de régies de recettes est particulièrement adaptée au recouvrement de recettes d'un faible montant unitaire.

Les modalités de création et de fonctionnement des régies ainsi que la désignation des régisseurs dans les établissements publics locaux d'enseignement sont fixées par :

- Le décret n° 2020-542 du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive.;
- L'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

Les régisseurs seront nommés dans les conditions prévues par le code de l'éducation (art R421-70). Les régisseurs sont habilités à percevoir les recettes énumérées dans l'acte constitutif de la régie.

Les régisseurs versent à l'agent comptable les produits recouvrés par leurs soins dès que le montant des encaissements dépasse une somme fixée par l'acte constitutif de la régie, et au minimum une fois par mois (cf. article 7 de l'arrêté du 13 août 2020 précité). Ils mettent à disposition de l'ordonnateur le récapitulatif des encaissements effectués, accompagné des justifications correspondantes et versent à l'agent comptable les disponibilités qu'ils détiennent.

Les encaissements réalisés au comptant font l'objet d'un titre de recettes. Ce titre est transmis à l'agent comptable appuyé des justifications produites par le régisseur à l'ordonnateur.

2.2.4.5. La compensation légale

La compensation légale est un mode de règlement particulier des dettes et des créances. Elle est régie par les articles 1347 et suivants du code civil. L'article 1347 définit la compensation comme l'extinction simultanée d'obligations réciproques entre deux personnes.

2.2.4.5.1. Les conditions de la compensation légale

Les conditions cumulatives suivantes doivent être satisfaites.

Des obligations réciproques doivent exister entre deux mêmes personnes :

- La compensation n'a lieu qu'entre deux dettes qui ont également pour objet une somme d'argent, ou une certaine quantité de choses fongibles de la même espèce ;
- Les deux obligations doivent être liquides : elles sont certaines juridiquement et leur montant est déterminé ;
- Les deux obligations doivent être exigibles : le titulaire est en droit de contraindre le débiteur au paiement sans qu'aucun obstacle (provisoire ou définitif) ne l'en empêche. Une créance n'est pas exigible si elle est affectée d'un terme ou d'une condition, et que ce terme n'est pas atteint ou que cette condition n'est pas remplie.

2.2.4.5.2. Les obstacles à la compensation

Les mesures de protection de l'une ou l'autre des parties peuvent faire obstacle à la compensation :

- La compensation ne peut pas avoir lieu au préjudice des droits acquis à un tiers (article 1347-7 du code civil). Ainsi, l'EPLE ne peut opposer la compensation entre un titre et un mandat si ce mandat fait déjà l'objet d'une saisie – attribution ;
- La compensation ne s'applique aux créances insaisissables que si le créancier y consent (article 1347-2 du code civil).

Pour information : la compensation prévue par le code civil ne peut pas s'appliquer dans le cas particulier de la déduction des frais de pension et de demi-pension du montant des bourses nationales. En effet, la réciprocité des obligations prévue par le code civil n'est pas respectée puisque les engagements concernent d'un côté l'Etat et la famille (bourses), et de l'autre, la famille et le lycée (facturation à la famille des dépenses de restauration et/ou hébergement). Cette déduction s'opère donc en application d'un dispositif législatif dédié[4] codifié à l'article L. 531-2 du code de l'éducation pour les collèges et à l'article L. 531-4 du même code pour les lycées.

2.2.4.5.3. L'exercice de la compensation

L'agent comptable doit opposer à ses créanciers la compensation légale dès lors que les conditions sont remplies, sans qu'il soit nécessaire que l'ordonnateur ait rendu exécutoire le titre de recettes. La méconnaissance de cette obligation est de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire. La compensation est effectuée au moment du paiement et non lors de la liquidation. En effet, en vertu du principe de non - contraction des recettes et des dépenses, les produits et les charges doivent être constatés pour leur montant intégral.

4 L'article L. 531-2 du code de l'éducation codifie l'article 10 bis de la loi n°89-486 du 10 juillet 1989 d'orientation sur l'éducation.
L'article L. 531-4 du code de l'éducation codifie l'article 56 de la loi n°2019-791 du 26 juillet 2019 pour l'école de la confiance.

La compensation s'opérant sous réserve d'être invoquée (article 1347 du code civil), l'agent comptable est tenu d'en informer le débiteur. Il peut avoir intérêt à procéder à une telle information par lettre recommandée avec accusé de réception. En effet, cette démarche donne date certaine, justifie de l'interruption de la prescription de l'action en recouvrement à une date précise, et fait courir les délais de contestation de la compensation. La notification de la compensation améliore la sécurité juridique de l'action en recouvrement.

2.2.4.5.4. La date d'effet de la compensation

Une fois invoquée, la compensation s'opère rétroactivement à la date où ses conditions se trouvent réunies, c'est-à-dire à la plus récente des deux dates suivantes :

- Soit à la date à laquelle la créance de l'administration est liquide et exigible ;
- Soit à la date à laquelle la créance du redevable répond aux conditions de liquidité et d'exigibilité requises (exemple : date de la décision lorsqu'il s'agit d'un remboursement de droits ou à la date de conclusion du contrat).

2.2.4.6. Le recouvrement contentieux

L'ensemble des règles concernant le recouvrement contentieux est décrit dans l'instruction codificatrice n° 11-022-M0 du 16 décembre 2011 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux. Lorsque les créances n'ont pu être recouvrées à l'amiable, leur recouvrement est poursuivi par les voies de droit jusqu'à opposition du débiteur devant la juridiction compétente (article R.421-68 du code de l'éducation).

Il est possible de procéder au recouvrement forcé de la créance dès l'émission du titre quand la nature de la créance l'impose, ou encore quand il est nécessaire de prendre sans délai des mesures conservatoires.

Le recouvrement forcé doit être autorisé par l'ordonnateur conformément à l'article R. 421-68 du code de l'éducation qui renvoie à l'article R.1617-24 du code général des collectivités territoriales (CGCT). Le refus d'autorisation de l'ordonnateur ou l'absence de réponse de sa part dans le délai d'un mois justifie la demande, par l'agent comptable, de l'admission en non-valeur des créances dont le recouvrement n'a pu être obtenu à l'amiable. L'autorisation de poursuivre peut être permanente ou temporaire pour tout ou partie des titres que l'ordonnateur émet.

Le recouvrement contentieux des créances peut être effectué selon les règles de droit commun prévues par le code des procédures civiles d'exécution (CPCE).

Par ailleurs, depuis le 1er janvier 2019, les agents comptables des EPLE disposent d'un outil de recouvrement forcé exorbitant du droit commun : la procédure de SATD qui s'exerce dans les conditions prévues à l'article L.262 du livre des procédures fiscales pour le recouvrement forcé des créances de leurs établissements (cf. §2.2.4.6.3.1).

En toutes circonstances, les diligences doivent être proches du fait générateur et régulières dans le temps (enchaînement des actes d'exécution forcée, suivi des comptes débiteurs…) : la mise en œuvre rapide des mesures d'exécution forcée permet un recouvrement plus efficace et a un impact positif sur la trésorerie de l'établissement.

2.2.4.6.1. L'obligation de détenir un titre exécutoire

Avant d'entreprendre toute démarche de recouvrement contentieux, et dans un souci de sécurité juridique, l'agent comptable doit s'assurer que :

- Conformément à l'article 28 du décret GBCP, il détient un titre exécutoire ;
- Le débiteur ne conteste pas avoir reçu le titre de recettes.

L'article D1617-23 du CGCT précise que la signature manuscrite, ou électronique conformément aux modalités fixées par arrêté du ministre en charge du budget, du bordereau récapitulant les titres de recettes emporte attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les recettes concernées et rend exécutoires les titres de recettes qui y sont joints.

2.2.4.6.2. Le principe de proportionnalité des mesures d'exécution forcée

L'article L.111-7 du code des procédures civiles d'exécution (CPCE) prévoit pour le créancier « le choix des mesures propres à assurer l'exécution ou la conservation de sa créance ». Le créancier peut alors prendre le cas échéant des mesures de sauvegarde en même temps que des mesures d'exécution. Néanmoins, les mesures choisies doivent respecter le principe de proportionnalité, c'est-à-dire qu'elles ne peuvent excéder ce qui est nécessaire pour obtenir le paiement de la créance. La méconnaissance de ce principe peut conduire le juge de l'exécution (juridictions de l'ordre judiciaire) à prononcer la main levée des mesures inutiles ou abusives et à condamner l'établissement à verser des dommages et intérêts ainsi qu'à supporter les frais des mesures d'exécution forcée disproportionnées.

2.2.4.6.3. Description des mesures d'exécution forcée

Les mesures d'exécution forcée, applicables par les EPLE, sont :

- La saisie administrative à tiers détenteurs ;
- Les mesures d'exécution par voie d'huissier de justice.

2.2.4.6.3.1. La saisie administrative à tiers détenteurs

À l'instar de tous les comptables publics, les agents comptables d'EPLE peuvent recourir à la procédure de saisie administrative à tiers détenteur (SATD), instituée depuis le 1er janvier 2019, pour le recouvrement forcé des créances de toute nature de leurs établissements (article L. 262 du livre des procédures fiscales).

La procédure et ses effets sont **exclusivement** décrits dans la circulaire 2020-0036 du 6 octobre 2020 relative à la saisie administrative à tiers détenteurs – application aux établissements publics locaux d'enseignement publiée au BOEN du 29 octobre 2020.

Il est important de s'y référer avant de mettre en œuvre cette procédure.

2.2.4.6.3.2. Les mesures d'exécution forcée par voie d'huissier de justice

À l'exception des saisies administratives à tiers détenteur et des opérations d'exécution particulières telles que les saisies des rémunérations, l'exercice des mesures d'exécution forcée pour un EPLE est opéré par ministère d'huissier de justice (article L.122-1 du CPCE). Les EPLE ne peuvent pas recourir aux services des huissiers des finances publiques.

L'article 5 du décret n° 56-222 du 29 février 1956 pris pour l'application de l'ordonnance du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers de justice précise que les huissiers sont, sauf exception, compétents dans le ressort de la Cour d'appel de leur résidence.

L'attention des agents comptables est appelée sur le fait que le recours au ministère d'huissier ne les exonère pas de leur responsabilité personnelle et pécuniaire. L'huissier n'agissant qu'en tant que mandataire, il appartient au comptable de s'assurer que celui-ci met effectivement en œuvre tous les

moyens dont il dispose en vue du recouvrement de la créance. En cas de contrôle par le juge, le comptable devra pouvoir apporter la preuve de ses diligences en la matière.

L'article L.122-1 du CPCE précise également que les huissiers de justice sont tenus de prêter leur ministère ou leur concours sauf, lorsque la mesure requise leur paraît revêtir un caractère illicite ou si le montant des frais paraît manifestement susceptible de dépasser le montant de la créance réclamée, à l'exception des condamnations symboliques que le débiteur refuserait d'exécuter. Ils doivent en référer au juge de l'exécution s'ils l'estiment nécessaire (Cf. R. 122-1 du CPCE)

2.2.4.6.3.2.1. La responsabilité de l'huissier

En application de l'article R. 141-1 du CPCE, la remise du titre exécutoire à l'huissier de justice vaut pouvoir pour toute exécution pour laquelle il n'est pas exigé de pouvoir spécial. Ainsi, aucun mandat spécial par écrit n'est exigé et la délivrance du titre emporte élection de domicile en son étude pour toutes notifications relatives à cette exécution.

En application de l'article L. 122-2 du CPCE, l'huissier de justice chargé de l'exécution a la responsabilité de la conduite des opérations d'exécution. Il est habilité, lorsque la loi l'exige, à demander au juge de l'exécution ou au ministère public de donner les autorisations ou de prescrire les mesures nécessaires.

Par ailleurs, l'huissier de justice intervient comme mandataire de l'agent comptable de l'établissement. Il doit procéder pour le compte de son client à toutes les démarches et formalités prévues par les textes en vue de l'exécution du titre exécutoire et faire les actes nécessaires dans les délais imposés.

En tant que mandataire de l'agent comptable, sa responsabilité contractuelle peut être engagée et les dommages qu'il peut créer lors de l'exécution du contrat peuvent être réparés sur le fondement des articles 1991 et 1992 du code civil. L'huissier est responsable en cas d'inexécution, de mauvaise exécution ou de retard dans l'exécution.

2.2.4.6.3.2.2. La procédure

L'agent comptable remet à l'huissier de justice une expédition d'un jugement ou du titre de recettes revêtu de la formule exécutoire. L'expédition doit être un exemplaire original revêtu de la formule exécutoire et signé par l'ordonnateur. Cette obligation résulte des articles 502 du code de procédure civile *(« nul jugement, nul acte ne peut être mis à exécution que sur présentation d'une expédition revêtue de la formule exécutoire, à moins que la loi n'en dispose autrement »)* et 507 *(« La remise du jugement ou de l'acte à l'huissier de justice vaut pouvoir pour toute exécution pour laquelle il n'est pas exigé de pouvoir spécial »)*.

L'huissier de justice est tenu de reverser les sommes remises entre ses mains à l'établissement créancier au plus tard dans un délai de trois semaines si le paiement est effectué en espèces, de six semaines dans les autres cas (article R. 444-56 du code de commerce).

En tout état de cause, l'huissier chargé des mesures d'exécution forcée pour le compte de l'établissement ne peut exercer le droit de rétention en vue de garantir le paiement de sa rémunération (article R.444-54 du code de commerce). Il ne peut pas non plus opérer une compensation entre les sommes recouvrées et les frais y afférents. En effet, les sommes qu'il recouvre sont des deniers publics et sont à ce titre soumis aux principes d'insaisissabilité (Cf. L. 2311-1 du code général de la propriété des personnes publiques) et de non contraction entre les recettes et les dépenses.

2.2.4.6.3.2.3. Les dépenses afférentes aux actions de recouvrement forcé

Les redevables des sommes afférentes à la mesure d'exécution forcée

Lorsque le créancier dispose d'un titre exécutoire, les frais de l'exécution forcée sont à la charge du débiteur, sauf s'il est manifeste qu'ils n'étaient pas nécessaires au moment où ils étaient exposés (article L.111-8 du code de procédure civile d'exécution).

Sont également à la charge des débiteurs le remboursement des frais et des débours exposés par l'huissier (article L.111-8 du CPCE).

En revanche, demeurent à la charge de l'EPLE les honoraires librement fixés entre l'huissier et l'établissement (article R.444-16 du code de commerce).

S'agissant des mesures conservatoires, les frais occasionnés par une mesure conservatoire sont à la charge du débiteur sauf décision contraire du juge à l'issue de la procédure (L.512-2 du CPCE).

La rémunération de l'huissier

La rémunération susceptible d'être versée aux huissiers de justice est régie par les articles L.444-1 à L.444-3 et R.444-3 du code de commerce.

Cette rémunération se compose, séparément ou simultanément :

- D'émoluments fixés par arrêté des ministres chargés de la justice et de l'économie, pour chacune des prestations listées par l'annexe 4-7 au titre IV bis du livre IV de la partie réglementaire du code de commerce ;
- D'honoraires libres dont le montant est fixé en accord avec l'établissement (cf. article R.444-16), en contrepartie des prestations non soumises à un tarif réglementé, conformément au 3e alinéa de l'article L.444-1. Une liste indicative de ces prestations est fixée par l'annexe 4-9 au titre IV bis du livre IV de la partie réglementaire du code de commerce ;
- Du remboursement des frais et débours listés par l'annexe 4-8 au titre IV bis du livre IV de la partie réglementaire du code de commerce.

En dehors de ces éléments de rémunération, aucune autre rémunération ne peut être versée aux huissiers (article R.444-13 du code de commerce).

Le paiement de la rémunération de l'huissier

Lorsqu'il instrumente pour le compte d'un comptable public, l'huissier de justice ne peut exiger le versement préalable d'une provision en vue de couvrir sa rémunération (article R.444-53 4° du code de commerce).

Les frais incombant à l'établissement sont payés après service fait sur présentation d'un compte détaillé des sommes dont l'établissement est redevable, ainsi que des pièces justificatives des dépenses engagées pour le compte de l'établissement.

2.2.4.6.4. Les *mesures* conservatoires

L'agent comptable peut mettre en œuvre des mesures conservatoires lorsqu'il existe des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement de la créance. Les mesures conservatoires ont pour objet de maintenir les biens en l'état et donc la solvabilité du débiteur.

Elles se distinguent des mesures d'exécution sur deux points :

- Elles peuvent être entreprises sans que l'agent comptable détienne un titre exécutoire. Il suffit que la créance paraisse fondée et que l'agent comptable justifie de circonstances menaçant le recouvrement (article L.511-1 du CPCE). L'autorisation du juge judiciaire est néanmoins nécessaire, sauf si l'agent comptable se prévaut d'un titre exécutoire, d'une décision de justice qui n'a pas encore force exécutoire, ou en cas de défaut de paiement d'un chèque ou d'un loyer résultant d'un contrat écrit de louage d'immeubles (article L.511-2 du CPCE) ;
- Elles ne nécessitent pas la notification préalable d'un commandement (article L.511-1 du CPCE).

La mesure conservatoire prend la forme d'une saisie conservatoire ou d'une sûreté judiciaire.

La saisie conservatoire porte sur tous les biens mobiliers, corporels et incorporels, appartenant au débiteur. Elle rend les biens indisponibles (article L.521-1 du CPCE).

La sûreté judiciaire porte sur les immeubles (il s'agit alors d'une hypothèque judiciaire), les fonds de commerce, les actions, parts sociales et valeurs mobilières (il s'agit alors de nantissements) (article L.531-1 du CPCE).

L'agent comptable doit veiller au renouvellement des hypothèques.

La notification au débiteur de l'exécution d'une mesure conservatoire interrompt la prescription de la créance.

2.2.4.6.5. Les mesures d'exécution

Ne sont pas concernées les contestations dirigées contre le titre exécutoire. Sont uniquement visés les actes de poursuite.

2.2.4.6.5.1. Les principales mesures d'exécution nécessitant l'intervention d'un huissier de justice

Ces mesures sont :

- La saisie-vente des biens meubles corporels ;
- Les mesures d'exécution sur les véhicules terrestres à moteur ;
- La saisie-vente des biens placés dans un coffre-fort ;
- La saisie-attribution des créances de sommes d'argent, sous réserve des dispositions particulières à la saisie des rémunérations prévue par le code du travail ;
- Saisie et vente des droits incorporels (droits d'associés et valeurs mobilières) ;
- Saisie et vente immobilière.

Ces mesures d'exécution sont régies par le code des procédures civiles d'exécution.

Ce code précise en son article R. 221-5 : « Si, dans un délai de deux ans qui suit le commandement de payer, aucun acte d'exécution n'est intervenu, les poursuites ne peuvent être engagées que sur un nouveau commandement. Toutefois, l'effet interruptif de prescription du commandement demeure. »

2.2.4.6.5.2. La saisie des rémunérations (articles L3252-1 et R3252-1 et suivants du code du travail)

L'agent comptable saisit le tribunal d'instance du lieu de résidence du débiteur d'une demande de saisie des rémunérations du travail. La demande de saisie des rémunérations doit être accompagnée d'une copie du titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible. Cette saisine débouche sur une tentative de conciliation devant le juge d'instance.

Si la lettre de convocation du débiteur à l'audience de conciliation n'a pu être remise à son destinataire (accusé de réception non réclamé ou retour « n'habite pas à l'adresse indiquée »), l'agent comptable devra faire procéder à sa signification par voie d'huissier (article 670-1 du code de procédure civile).

En cas d'échec de la tentative de conciliation, le greffier en chef du tribunal d'instance procède à la saisie, et à la répartition des sommes en cause entre les différents créanciers. Si l'audience de conciliation a donné lieu à un jugement, le greffier procède à la saisie dans les huit jours suivant l'expiration des délais de recours contre ce jugement.

Seule une fraction des rémunérations est saisissable, en fonction d'un barème fixé par décret et réévalué tous les ans.

Il est de la responsabilité de l'agent comptable de s'assurer des versements réguliers par le tribunal d'instance.

2.2.4.6.5.3. La saisie des comptes bancaires

Les sommes déposées sur le compte bancaire d'un débiteur peuvent faire l'objet d'une saisie-attribution.

La saisie- attribution des comptes ouverts auprès des établissements habilités à détenir des comptes de dépôt s'applique conformément aux articles R211-1 à R211-13 du code des procédures civiles d'exécution sous réserves des dispositions prévues aux articles R211-19 à R211-23 du même code.

Ainsi, au vu des renseignements fournis par le tiers saisi, le créancier peut limiter l'effet de la saisie à certains comptes. Lorsque la saisie est pratiquée sur un compte joint, elle est dénoncée à chacun des titulaires du compte.

Si les noms et adresses des autres titulaires du compte sont inconnus de l'huissier de justice, ce dernier demande à l'établissement qui tient le compte de les informer immédiatement de la saisie et du montant des sommes réclamées. De même, si le débiteur est titulaire de comptes différents, le paiement est effectué en prélevant en priorité les fonds disponibles à vue à moins que le débiteur ne prescrive le paiement d'une autre manière.

Par ailleurs, le débiteur qui prétend que les sommes reçues par lui ont un caractère alimentaire peut saisir le juge de l'exécution pour qu'il détermine si et dans quelle mesure ces sommes ont un caractère alimentaire.

À cette fin, et en tant que de besoin, le juge fait application du barème prévu aux articles R. 3252-2 et R. 3252-3 du code du travail.

2.2.4.6.6. La suspension des mesures d'exécution forcée

Les mesures d'exécution forcée peuvent être suspendues, soit du fait de l'établissement, soit à l'issue d'un recours juridictionnel.

2.2.4.6.6.1. La suspension des mesures d'exécution forcée à l'initiative de l'établissement.

L'ordonnateur peut ordonner, par écrit, en application des dispositions de l'article R421-68 du code de l'éducation, la suspension des mesures d'exécution forcée si la créance est l'objet d'un litige (le débiteur faisant état, par exemple, d'une erreur de liquidation).

2.2.4.6.6.2. L'opposition formée par le débiteur devant la juridiction compétente

Les recours contre le bien-fondé même de la créance et contre les actes d'exécution forcée sont effectués selon les procédures prévues à l'article L.1617-5 du code général des collectivités territoriales et développées ci-dessous.

2.2.4.6.6.2.1. L'opposition à l'exécution : le recours contre le bien-fondé de la créance

Le créancier conteste l'existence de la créance. Selon la nature de la créance, le recours peut être présenté devant une juridiction administrative ou une juridiction judiciaire.

Précisions en cas de recours devant une juridiction administrative.

Les délais et voies de recours contre une décision administrative ne sont opposables qu'à la condition d'avoir été mentionnés dans la notification de la décision (article R421-5 du code de justice administrative). Ces mentions doivent donc figurer sur l'avis des sommes à payer. À défaut, l'établissement ne pourra opposer la forclusion du délai de recours au redevable. En principe le délai de recours est de deux mois (article R421-1 du code de justice administrative).

Le recours en appel ou le recours en cassation n'entraîne pas la suspension de l'exécution du titre. La suspension de l'exécution doit être expressément ordonnée par le juge administratif saisi de conclusions à fin de sursis dans les conditions de droit commun.

Précisions en cas de recours devant une juridiction judiciaire.

Le recours en appel a un caractère suspensif (article 539 du code de procédure civile). Par conséquent, tout acte d'exécution accompli sur le fondement du jugement déféré à la Cour est nul.

Néanmoins, le jugement de première instance qui fait l'objet d'un appel subsiste et ne peut être remis en cause tant qu'il n'a pas été réformé. Cette situation permet à l'établissement de disposer d'un titre suffisant pour procéder à une mesure conservatoire sans autorisation du juge.

Le recours en cassation n'a pas d'effet suspensif.

2.2.4.6.6.2.2. L'opposition à poursuites : le recours contre les mesures de l'exécution forcée

Il s'agit de la contestation de la validité en la forme d'un acte de poursuite. En d'autres termes, elle vise toutes les contestations formulées contre le commandement et les actes suivants.

Les contestations relatives **au recouvrement** des sommes quelconques dont la perception incombe aux comptables publics doivent être adressées à l'administration dont dépend le comptable qui exerce les poursuites. Les contestations relatives au recouvrement ne peuvent pas remettre en cause le bien-fondé de la créance. Elles peuvent porter :

1. Sur la régularité en la forme de l'acte ;

2. Sur l'obligation au paiement, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués et sur l'exigibilité de la somme réclamée.

Les recours contre les décisions prises par l'administration sur ces contestations sont portés dans le cas prévu au 1° devant le juge de l'exécution. Dans les cas prévus au 2°, ils sont portés pour les créances non fiscales des EPLE devant le juge de l'exécution (Cf. L. 281 du livre des procédures fiscales).

L’appel contre la décision du juge de l’exécution n’a pas de caractère suspensif (Cf. R. 121-21 du CPCE). Toutefois, un sursis à exécution des mesures ordonnées par le juge de l’exécution peut être demandé au président de la cour d’appel (article R121-19 et suivants du CPCE).

Le recours en cassation n’a pas d’effet suspensif.

2.2.4.6.6.2.3. Les effets communs aux deux types de recours

En l'absence de contestation, la mesure d’exécution forcée permet l'exécution forcée d'office contre le débiteur. Toutefois, suspend la force exécutoire du titre l'introduction devant une juridiction d’un recours ayant pour objet :

- De contester le bien-fondé d'une créance assise et liquidée ;
- De contester la régularité de l’acte de poursuite.

L’intervention du jugement rejetant ladite opposition met fin à l’effet suspensif. Dès lors, le recouvrement peut être poursuivi.

2.2.4.7. Les procédures particulières de recouvrement contentieux

Un EPLE ne peut saisir directement le juge administratif d'une demande tendant au recouvrement de ses créances, dans la mesure où il peut émettre des titres exécutoires à l'encontre de ses débiteurs. Toutefois, le Conseil d’État, dans une décision du 31 mai 2010 (requête n°329483), a jugé que lorsque le débiteur est une personne publique et ne peut faire l’objet de voies d’exécution, l’établissement n'est pas tenu de faire précéder sa demande par l'émission d'un titre de recettes rendu exécutoire.

« Considérant qu'en application du principe selon lequel une collectivité publique est irrecevable à demander au juge administratif de prononcer une mesure qu'elle a le pouvoir de prendre, les collectivités territoriales, qui peuvent émettre des titres exécutoires à l'encontre de leurs débiteurs, ne peuvent saisir directement ce juge d'une demande tendant au recouvrement de leurs créances ; qu'en raison tant de l'absence de voies d'exécution à l'encontre des personnes publiques que, s'agissant des collectivités territoriales, des limitations apportées par l'article L. 1612-15 du code général des collectivités territoriales à l'inscription d'office à leur budget des dépenses obligatoires, il en va toutefois différemment dans l'hypothèse où le débiteur est une personne publique ; que, dans ce cas, faute de pouvoir contraindre la collectivité débitrice, la collectivité créancière n'est pas tenue de faire précéder sa demande par l'émission d'un titre de recettes rendu exécutoire. ».

2.2.4.7.1. Le recouvrement des créances sur des personnes morales de droit public

En raison du principe d’insaisissabilité des deniers publics, les procédures de recouvrement de droit commun ne peuvent pas être utilisées à l’encontre des personnes publiques. Des procédures spécifiques ont été mises en place.

2.2.4.7.1.1. Le recouvrement des créances à l’encontre de l’État

Le recouvrement de créances détenues sur l’État ne peut faire l’objet d’une demande de mandatement d’office des créances auprès du ministre concerné.

2.2.4.7.1.2. Le recouvrement des créances à l’encontre d’un établissement public national

En application de l'article 194 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, lorsque l'ordonnateur d'un organisme public national régit par le titre III du décret précité refuse d'émettre un ordre de payer, le ministre chargé du budget peut, à la demande du créancier

ou de sa propre initiative, et après mise en demeure restée sans effet, procéder au mandatement d'office de la dépense dans la limite des crédits ouverts.

Pour ce faire, il convient de saisir le bureau 2FCE-2B de la DGFiP par courriel à l'adresse «bureau.ce2b@dgfip.finances.gouv.fr » en indiquant les démarches entreprises et en joignant l'ensemble des pièces justificatives.

2.2.4.7.1.3. Le recouvrement des créances à l'encontre d'un EPSCP

S'agissant des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou le recteur sont compétents pour procéder au mandatement d'office soit à leur initiative, soit à la demande du créancier (article R 719-92 du code de l'éducation).

En cas de difficulté persistante pour le recouvrement d'une créance juridiquement fondée, et après avoir effectué des relances écrites auprès de l'ordonnateur, l'agent comptable saisira le recteur d'académie, chancelier des universités, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, le ministre chargé de l'enseignement supérieur par un dossier comportant une copie du titre, l'ensemble des éléments permettant de vérifier le fondement de la créance, ainsi que les diligences entreprises.

2.2.4.7.1.4. Le recouvrement des créances à l'encontre d'une collectivité territoriale

Deux procédures sont prévues :

- L'inscription d'office d'une dépense obligatoire au budget de la collectivité par le préfet après mise en demeure par la chambre régionale des comptes (article L. 1612-15 du code général des collectivités territoriales). Dans le cadre de cette procédure, il appartient à l'agent comptable de saisir la chambre régionale des comptes dont dépend le débiteur ;
- Le mandatement d'office par le préfet (article L. 1612-16 du CGCT). Dans le cadre de cette procédure, il appartient à l'agent comptable de saisir le préfet dont dépend le débiteur.

2.2.4.7.1.5. Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE)

L'article L. 421-13 du code de l'éducation (section 2 : organisation financière) prévoit que « Pour l'application des dispositions des articles […] L1612-15, L.1612-16 du code général des collectivités territoriales et L232-4 du code des juridictions financières, les prérogatives du maire et du conseil municipal sont exercées respectivement par le chef d'établissement et le conseil d'administration ». Par conséquent, les procédures de l'inscription et du mandatement d'office prévues pour les collectivités territoriales sont applicables aux EPLE.

2.2.4.7.1.6. Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics de santé

Il convient de se reporter aux dispositions de l'article L. 6145-3 du code de la santé publique. « En cas de carence de l'ordonnateur, le directeur de l'agence régionale de santé (ARS) peut, après mise en demeure et à défaut d'exécution dans le délai de trente jours, procéder au mandatement d'office d'une dépense ou au recouvrement d'une recette régulièrement inscrite au budget initial et aux décisions modificatives éventuelles ».

Dans ce cadre, il appartient donc à l'agent comptable de l'EPLE créancier de saisir le directeur de l'ARS, dont dépend le débiteur.

2.2.4.7.1.7. Le recouvrement des créances à l'encontre des personnes morales de droit public dans le cadre de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980

La loi n°80-539 du 16 juillet 1980 modifiée relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public règle par son article 1er la procédure d'exécution des décisions de justice passées en force de chose jugée prononçant une condamnation pécuniaire à l'encontre de l'État, d'une collectivité locale ou d'un établissement public à caractère national ou à caractère local (décret n° 2008-479 du 20 mai 2008 relatif à l'exécution des condamnations pécuniaires prononcées à l'encontre des collectivités publiques).

Deux conditions doivent être réunies :

- La décision juridictionnelle est passée en force de chose jugée : la créance ne peut plus être contestée dans son principe ou dans son montant ;
- La décision juridictionnelle condamne l'une des personnes morales de droit public précitées au paiement d'une somme d'argent dont le montant est fixé par la décision elle-même. Toute décision qui se contente d'affirmer le principe du droit à indemnité sans en fixer le montant ne peut bénéficier de ce texte.

L'EPLE peut dans ces conditions contraindre la personne publique débitrice selon les modalités décrites ci-après.

2.2.4.7.2. La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant l'État

Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné l'État au paiement d'une somme d'argent, celle-ci doit être ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice.

A défaut d'ordonnancement dans les délais, l'EPLE s'adresse au comptable assignataire de la dépense qui doit, sur présentation de la décision de justice, procéder au paiement.

2.2.4.7.3. La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant un établissement public (national ou local) ou une collectivité locale

Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné une collectivité locale ou un établissement public (national ou local) au paiement d'une somme d'argent au profit de l'EPLE, celle-ci doit être mandatée ou ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice. A défaut, le représentant de l'État dans le département ou l'autorité de tutelle procède au mandatement d'office.

En cas d'insuffisance de crédits, si l'assemblée délibérante n'a pas créé les ressources nécessaires, le représentant de l'État dans le département ou l'autorité de tutelle y pourvoit et procède, le cas échéant, au mandatement d'office.

2.2.4.7.4. Recouvrement à l'encontre de débiteurs en procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire

Les dispositions relatives aux procédures de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaires sont régies par les articles L.620 1 et R.621 1 et suivants du code de commerce auxquelles il convient de se reporter.

Ne seront donc rappelées ci-dessous que les dispositions essentielles qui doivent être mises en œuvre par l'EPLE créancier.

Aux termes de l'article L.620 1 précité, une procédure de sauvegarde peut être ouverte sur demande du débiteur. Cette procédure est destinée à faciliter la réorganisation de l'entreprise afin de permettre la poursuite de l'activité économique, le maintien de l'emploi et l'apurement du passif.

La procédure de sauvegarde donne lieu à un plan arrêté par jugement à l'issue d'une période d'observation et, le cas échéant, à la constitution de deux comités de créanciers.

La procédure de redressement judiciaire est destinée à permettre la poursuite de l'activité de l'entreprise, le maintien de l'emploi et l'apurement du passif. Elle donne lieu à un plan arrêté par jugement à l'issue d'une période d'observation (art. L.631 1 et suivants).

La procédure de *liquidation judiciaire* est ouverte au débiteur en état de cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible (art. L.640-1 et suivants). La procédure de liquidation judiciaire est destinée à mettre fin à l'activité de l'entreprise et à réaliser le patrimoine du débiteur par une cession globale ou séparée de ses droits et de ses biens.

Dans les procédures de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaire, le créancier met en œuvre le dispositif spécifique de *la déclaration des créances* conformément aux prescriptions de l'art. L.622 24 et suivants du code précité. Ainsi, à partir de la publication du jugement, l'EPLE dont la créance a trouvé son origine antérieurement au jugement d'ouverture déclare ses créances au représentant des créanciers (en cas de redressement judiciaire) ou au liquidateur (en cas de liquidation judiciaire). La déclaration des créances peut être faite, soit par le créancier, soit par tout préposé ou mandataire de son choix. Elle comporte le montant de la créance due au jour du jugement d'ouverture avec indication des sommes à échoir et de la date de leurs échéances.

L'EPLE créancier dispose d'un *délai de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au Bulletin Officiel Des Annonces Civiles et Commerciales* (BODACC) pour déclarer sa (ses) créance(s). A défaut, il ne sera pas admis dans les répartitions et dividendes à moins que le juge commissaire ne le relève de sa forclusion s'il établit que sa défaillance n'est pas de son fait. L'action en relevé de forclusion ne peut être exercée que dans le délai de six mois. Ce délai court à compter de la publication du jugement d'ouverture.

Il est donc essentiel pour l'agent comptable d'un EPLE qui est seul chargé de procéder à la déclaration des créances, de veiller au respect des dispositions particulières sur le sort des créances nées régulièrement après le jugement d'ouverture qui sont fixées aux articles L.622-24 et R.622-22 du code du commerce.

2.2.4.7.5. Le recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement

Les dispositions relatives au recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement sont codifiées au livre VII des parties législative et réglementaire du code de la consommation.

2.2.4.7.5.1. La procédure devant la commission de surendettement

Le traitement des situations de surendettement des particuliers est réformé à compter du 1er janvier 2018, par la loi n° 2016-1547 du 18 novembre 2016 de modernisation de la justice du XXIe siècle.

Examen de la demande de traitement de la situation de surendettement

La procédure est engagée devant la commission de surendettement à la demande du débiteur. Les créanciers en sont informés. La commission dispose, selon les termes des articles L.721-2 et R.721 du code de la consommation, d'un délai de trois mois pour donner une orientation au dossier. Elle doit en

particulier apprécier si le débiteur réunit les conditions pour l'ouverture d'une procédure de surendettement (bonne foi présumée du débiteur, état manifeste de cessation des paiements).

Selon la jurisprudence, les éléments suivants sont susceptibles de remettre en cause la bonne foi du débiteur :

- Un surendettement résultant d'une fraude (exemples : fraude lors de la souscription d'un prêt, alors que les ressources du demandeur ne lui permettent pas de faire face au remboursement de ce prêt ; dépenses somptuaires sans aucun rapport avec les revenus déclarés) ;
- La prise en compte de la position sociale du débiteur.

La commission dresse l'état d'endettement du débiteur sur la déclaration de ce dernier des éléments actifs et passifs de son patrimoine. Cet état est communiqué, par lettre recommandée avec accusé - réception, aux créanciers qui disposent, en cas de désaccord, d'un délai de 30 jours pour fournir les justifications complémentaires relatives à leurs créances.

Afin de compléter son information, la commission peut exercer un droit de communication auprès des administrations et organismes visés à l'article L712-6 code de la consommation ainsi qu'auprès des créanciers du débiteur à l'attention desquels la commission peut faire publier un appel dans un journal d'annonces légales dans le département où siège la commission (art. L.723-1). Dans ce cas, l'appel invite les créanciers à déclarer leurs créances par lettre recommandée avec accusé-réception adressée au secrétariat de la commission.

Il importe que les agents comptables soient diligents dans l'exercice de cette formalité en respectant le délai fixé par l'appel aux créanciers au journal d'annonces légales pour déclarer leurs créances.

En effet, à défaut, la commission établit l'état des créances au vu des seuls éléments fournis par le débiteur.

Pendant la phase d'instruction du dossier, le juge de l'exécution peut, sur saisine de la commission, suspendre les procédures d'exécution diligentées à l'encontre du débiteur ainsi que des cessions de rémunération consenties par celui-ci et portant sur les dettes autres qu'alimentaires (article L.721-4).

Il est précisé que la suspension des mesures d'exécution forcée ne s'applique qu'à l'égard des créanciers poursuivants, visés dans la demande adressée au juge de l'exécution et pour les seules créances comprises dans la procédure. Les créances alimentaires étant exclues du champ d'application de cette mesure, les procédures d'exécution diligentées pour leur recouvrement ne peuvent pas être suspendues et doivent être recouvrées par les comptables publics selon les voies de droit commun.

En ce qui concerne la procédure de surendettement, les créances de demi-pension ne sont pas considérées comme des créances alimentaires

- Élaboration et suivi du plan conventionnel de redressement (« phase amiable »)

Si l'examen de la demande de traitement de la situation de surendettement fait apparaître que les ressources ou l'actif réalisable du débiteur permettent d'envisager un plan de redressement, et que le débiteur est propriétaire d'un bien immobilier, la commission s'efforce de concilier les parties en vue de l'élaboration du plan conventionnel de redressement approuvé par le débiteur et ses principaux créanciers.

Le plan, dont la durée totale ne peut excéder 78 ans (article L 732-3) peut comporter des mesures de remise de dettes, de réduction ou de suppression de taux d'intérêt, de consolidation, de création ou de substitution de garanties. L'acceptation de ces mesures relève de la compétence de l'EPLE.

En revanche, l'agent comptable, personnellement et pécuniairement responsable du recouvrement des créances qu'il a prises en charge, est seul habilité à se prononcer sur les mesures de report et de rééchelonnement des paiements des dettes.

La proposition de plan conventionnel de redressement élaborée par la commission est notifiée aux créanciers par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Les créanciers disposent d'un délai de 30 jours pour refuser cette proposition (article D.732-3).

L'agent comptable est informé par lettre simple par la commission soit de l'adoption du plan, soit de l'échec de la procédure amiable.

Il est rappelé à cet égard que les agents comptables doivent assurer un suivi attentif des plans de redressement qui, en cas de non-respect, deviennent de plein droit caducs quinze jours après une mise en demeure du débiteur restée infructueuse.

- L'adoption des mesures imposées par la commission de surendettement

En l'absence de mission de conciliation (plan conventionnel de redressement) ou en cas d'échec de celle-ci, la commission peut, à la demande du débiteur et après avoir mis les parties en mesure de fournir leurs observations, imposer aux créanciers et au débiteur certaines mesures sans qu'il soit désormais besoin que le juge leur confère force exécutoire (articles L.733-1, L.733-4 et L.733-7). Ainsi, le juge n'intervient plus qu'en cas de contestation des mesures imposées par la commission de surendettement.

La commission notifie, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, au débiteur et aux créanciers les mesures qu'elle entend imposer.

L'EPLE et l'agent comptable, chacun pour les mesures qui relèvent de leur compétence, peuvent contester les mesures prescrites dans un délai de 30 jours à compter de leur notification par lettre recommandée avec demande d'avis de réception adressée au secrétariat de la commission, qui transmet cette contestation au greffe du tribunal d'instance.

L'agent comptable est ainsi habilité à contester les mesures qui portent sur le report ou le rééchelonnement du paiement des dettes et la suspension des paiements (moratoire) tandis que l'EPLE est seul compétent pour contester les mesures portant sur l'imputation en priorité sur le capital, la réduction des taux d'intérêt et l'effacement des dettes.

Compte tenu des délais de recours très courts, l'agent comptable doit transmettre avec diligence à l'ordonnateur toute notification de mesures dont la contestation relève de la compétence de ce dernier.

Le tribunal d'instance statue sur les contestations des mesures imposées par la commission (article L.733-10 et suivants).

- Non-respect des mesures imposées

Les dispositions du code de la consommation sont muettes sur la sanction attachée au non-respect par le débiteur des mesures imposées par la commission. Sous réserve de l'appréciation souveraine des juges du fond, il convient, dans le silence des textes, de procéder par analogie avec la sanction prévue en cas de non-respect du plan conventionnel. Ainsi, les créanciers munis d'un titre exécutoire reprennent, 15 jours après une mise en demeure restée infructueuse, leur droit de poursuite individuel.

- Portée de l'effacement des créances

L'effacement des créances s'impose à l'EPLE qui est tenu de le constater.

Il convient de traiter l'effacement comme une admission en non-valeur.

Une délibération de l'EPLE est nécessaire pour valider les états de non-valeurs présentés par l'agent comptable à concurrence des sommes effacées.

L'attention des agents comptables est attirée sur le fait qu'il s'agit d'une admission en non-valeur *sui generis* : les mesures d'exécution forcée ne pourront pas être reprises par l'agent comptable quand bien même le redevable reviendrait à meilleure fortune.

2.2.4.7.5.2. La procédure de rétablissement personnel

Lorsque le débiteur se trouve dans une situation irrémédiablement compromise caractérisée par l'impossibilité manifeste de mettre en œuvre des mesures de traitement prescrites par la commission de surendettement, celle-ci peut, dans les conditions prévues à l'article L.724-1 du code de la consommation, imposer un rétablissement personnel sans liquidation judiciaire, ou saisir, avec l'accord du débiteur, le juge du tribunal d'instance aux fins de l'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel avec liquidation judiciaire l'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel.

Dans ce dernier cas, une publication du jugement d'ouverture est assurée au bulletin officiel des annonces civiles et commerciales (BODACC) dans un délai de 15 jours à compter de la réception du jugement par le mandataire désigné, ou à défaut de mandataire, par le greffe à compter du jugement (article R742-9).

Pour les dettes autres qu'alimentaires, le jugement d'ouverture de la procédure entraîne la suspension des procédures d'exécution diligentées contre le débiteur jusqu'à la clôture de la procédure (article L742-7).

L'agent comptable doit veiller à ce que les créances de l'EPLE soient déclarées auprès du mandataire ou, à défaut de mandataire, auprès du greffe du tribunal d'instance, dans le délai de deux mois à compter de la publicité du jugement d'ouverture (articles R742-11), Les créances qui n'ont pas été déclarées dans ce délai sont éteintes sauf demande de relevé de forclusion dans le délai de 6 mois à compter de la publicité du jugement d'ouverture. Il doit également s'assurer de l'exhaustivité des créances de l'EPLE figurant sur l'état des créances avant qu'il ne soit arrêté par le juge (articles R742-14 à R 742-17 du code de la consommation).

Le juge prononce la liquidation judiciaire du patrimoine personnel du débiteur et désigne un liquidateur chargé de vendre les biens du débiteur, de répartir le produit des actifs et de désintéresser les créanciers suivant le rang des sûretés assortissant leurs créances (article L742-14).

Lorsque l'actif réalisé est suffisant pour désintéresser les créanciers, le juge prononce la clôture de la procédure. Lorsque l'actif réalisé est insuffisant pour désintéresser les créanciers ou lorsque le débiteur ne possède rien d'autre que des biens meublants nécessaires à la vie courante et des biens non professionnels indispensables à l'exercice de son activité professionnelle, le juge prononce la clôture pour insuffisance d'actif. La clôture entraîne l'effacement de toutes les dettes non professionnelles du débiteur, à l'exception de celles dont le prix a été payé au lieu et place du débiteur par la caution ou le coobligé (article L742-22)

Comptablement, cet effacement est traité comme une admission en non-valeur.

2.2.4.7.6. Le recouvrement contentieux à l'étranger

Le recouvrement contentieux à l'étranger est rendu difficile en raison du principe de territorialité, lequel conduit à priver d'effet toute mesure prononcée par une instance française à l'étranger.

En outre, la spécificité des procédures et, la disproportion de la charge administrative induite par rapport aux enjeux financiers doivent conduire l'agent comptable et son ordonnateur à apprécier l'opportunité de mettre en œuvre de telles procédures de recouvrement. En cas de refus de l'établissement de mettre en œuvre ces procédures, l'agent comptable doit demander l'admission en non-valeur des créances.

Par conséquent, il est recommandé aux EPLE de privilégier le paiement avant la réalisation des prestations ou la livraison des biens (exemple : paiement à la commande). Des dispositifs permettent également de se garantir contre les risques d'impayés lors d'opérations à l'international telles que, par exemple, le crédit documentaire. Le crédit documentaire est un engagement écrit pris par une banque à la demande de l'acheteur de payer le fournisseur (c'est-à-dire l'EPLE) un montant déterminé contre remise, dans un délai fixé, de documents attestant de l'expédition des marchandises prévues.

Il est précisé que, pour obtenir le recouvrement de leurs créances à l'étranger, les agents comptables des EPLE ne peuvent pas recourir aux services des trésoriers auprès des ambassades de France à l'étranger et du directeur spécialisé des finances publiques pour l'étranger. L'intervention de ces comptables est en effet limitée aux seules créances dont le recouvrement incombe aux comptables de la direction générale des finances publiques.

2.2.4.7.6.1. La procédure de l'exequatur

Pour les créances dont le montant est significatif, l'agent comptable peut demander à l'ordonnateur d'engager une procédure contentieuse appelée « exequatur ». L'« exequatur » est la procédure permettant de donner force exécutoire, dans un État étranger, à une décision déjà exécutoire dans son État d'origine (en France).

En pratique, cette procédure suppose au préalable que l'EPLE engage devant la juridiction française compétente une action destinée à obtenir la reconnaissance de sa créance à l'encontre du débiteur étranger. C'est de cette décision de justice préalable rendue par la juridiction française dont il convient d'obtenir l'exequatur auprès de la juridiction de l'État requis.

Pour les pays de l'Union européenne, le règlement CE n°44/2001 du 22 septembre 2000 définit le cadre juridique spécifique relatif à la compétence judiciaire, la reconnaissance et l'exécution des décisions en matière civile et commerciale, sauf pour le Danemark qui demeure régi par la Convention de Bruxelles du 27 septembre 1968.

En revanche, pour les pays hors Union européenne, il n'existe pas toujours de convention reconnaissant le caractère exécutoire des jugements rendus par les juridictions françaises. Il appartient alors à l'EPLE, s'il souhaite recourir aux voies d'exécution forcée sur le territoire du pays du débiteur, d'obtenir de la juridiction étrangère compétente, dans le cadre d'une action en exequatur, la reconnaissance du caractère exécutoire de la décision de justice française.

Pour de plus amples informations sur les modalités de mise en œuvre de cette procédure spécifique, il est recommandé de se rapprocher des services du Parquet du tribunal compétent pour se prononcer sur la recevabilité de la créance de l'établissement.

2.2.4.8. La transaction

L'article 2044 du code civil définit la transaction comme un contrat par lequel les parties terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître.

La transaction permet donc de manière amiable et contractuelle de régler définitivement un litige né ou à naître. Il s'agit d'un acte écrit ayant un objet pécuniaire, qui peut prendre la forme d'un contrat, d'une convention, d'un protocole d'accord ou encore d'un procès-verbal.

En outre, conformément à l'article 2052 du code civil, les transactions comportent une clause de « non recours » valant renonciation à procès ou désistement et prévoyant que la partie qui a introduit un recours contentieux devra se désister de son action.

La circulaire du Premier ministre du 6 avril 2011 relative au développement du recours à la transaction pour régler amiablement les conflits rappelle les avantages que comporte la démarche transactionnelle et préconise son développement. La transaction facilite un règlement rapide des litiges, permet une gestion économe des deniers publics et allège la charge de travail des juridictions.

L'intérêt du recours à la transaction pour la prévention et le règlement des conflits sur des litiges portant sur l'exécution des contrats de la commande publique a été rappelé par la circulaire du 7 septembre 2009.

Le chef d'établissement, avec l'autorisation du conseil d'administration, peut transiger pour mettre fin aux litiges les opposant à d'autres personnes physiques ou morales publiques ou privées, par application de l'article R. 421-9 du code de l'éducation

2.2.4.8.1. Les conditions de validité de la transaction

La transaction obéit aux conditions générales de validité des contrats fixées par le code civil, notamment à son article 1128 : consentement de la partie qui s'oblige, capacité de contracter, contenu licite et certain.

La transaction est un contrat présentant deux conditions cumulatives :

- Les parties consentent des concessions réciproques ;
- Lesquelles terminent une contestation née, ou préviennent une contestation à naître.

Si ces deux conditions cumulatives ne sont pas respectées, l'accord n'est pas une transaction.

La transaction doit fixer le montant et les modalités de calcul de l'indemnité transactionnelle.

La transaction ne peut porter sur des matières intéressant l'ordre public. A titre d'exemple, la transaction ne peut avoir pour effet de contourner les règles de la commande publique. Par un jugement du 6 octobre 1999 Préfet de la région Rhône-Alpes, le tribunal administratif de Lyon a jugé qu'était illégale une transaction ayant pour objet de permettre le paiement de factures ayant dépassé le seuil de passation des marchés publics.

Les personnes morales de droit public ne peuvent jamais être condamnées à payer, même avec leur assentiment, une somme qu'elles ne doivent pas (CE section 19 mars 1971 MERGUI). Elles ne peuvent pas non plus procéder à un abandon de créance au moyen d'une transaction.

2.2.4.8.2. La procédure

Les articles R421-9 et R421-20 du code de l'éducation fixent les conditions dans lesquelles les établissements publics locaux d'enseignement peuvent transiger et recourir à l'arbitrage.

Les transactions sont conclues par le chef d'établissement après avoir recueilli l'autorisation du conseil d'administration de l'établissement.

Le conseil d'administration peut déléguer au chef d'établissement une partie de ses pouvoirs en matière de transaction. Celui-ci doit rendre compte au conseil d'administration, lors de sa plus prochaine séance, des actes pris dans le cadre de cette délégation.

2.2.4.8.3. Les effets de la transaction

Les conventions ont force de loi entre ceux qui les ont conclues (article 1103 du code civil). En conséquence, les parties au contrat de transaction sont obligées d'en exécuter les termes.

Les parties peuvent également demander au juge que la transaction fasse l'objet d'une décision d'homologation afin de s'assurer de sa validité. Cependant, le recours à la procédure d'homologation, hors de toute instance en cours devant le juge administratif, doit avoir un caractère exceptionnel (cf. avis du Conseil d'État n°249153 du 6 décembre 2002 « Syndicat intercommunal des établissements du second cycle du second degré du district de l'Haÿ-les-Roses » relatif à la recevabilité des demandes d'homologation de transactions par les juridictions administratives - JO du 12 janvier 2003, page 728).

Dans l'hypothèse où la demande d'homologation remplit les conditions de recevabilité définies dans cet avis, toute décision du juge administratif de refus d'homologation d'une transaction entraînera de facto la nullité de la transaction.

Une transaction régulièrement et définitivement conclue fait obstacle à un recours juridictionnel ultérieur portant sur le même litige conformément à l'article 2052 du code civil (effet extinctif de la transaction). Tout recours d'une des parties à la transaction ayant le même objet que la transaction est irrecevable.

Lorsqu'une partie à la transaction n'a pas exécuté les obligations qui lui incombaient, l'autre partie peut demander au juge de sanctionner ce manquement sur le fondement de la responsabilité contractuelle.

2.2.4.8.4. Le rôle de l'agent comptable

Dans son avis du 6 décembre 2002 précité, le Conseil d'Etat a rappelé qu'une transaction adoptée par les autorités compétentes d'un établissement public national est exécutoire de plein droit, sans qu'y fassent obstacle, notamment, les règles de la comptabilité publique.

Elle s'impose donc également à l'agent comptable qui doit procéder au paiement, sous réserve des contrôles énumérés aux articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

À cet égard, il n'appartient pas à l'agent comptable de se substituer au juge pour vérifier la légalité au fond de la transaction.

Les contrôles à exercer sur la transaction sont les mêmes que sur toute autre pièce justificative du paiement, à savoir vérifier la régularité formelle du document.

L'agent comptable doit s'assurer de l'exactitude de la liquidation et de la cohérence avec les autres pièces.

En tout état de cause, l'agent comptable n'est pas fondé à exiger que la transaction qui lui est présentée soit homologuée par le juge, en particulier lorsque sa conclusion ou son exécution ne pose pas de difficultés particulières.

2.2.4.9. L'admission en non-valeur et la remise gracieuse

Les créances de l'établissement peuvent faire l'objet :

- Soit d'une remise gracieuse, en cas de gêne des débiteurs ;
- Soit d'une admission en non-valeur, en cas d'insolvabilité des débiteurs.

2.2.4.9.1. La remise gracieuse

Le débiteur d'une créance régulièrement mise à sa charge peut présenter à l'EPLE une demande de remise gracieuse en invoquant tout motif plaidant en sa faveur (situation de ressources, charges de famille...). Il

appartient alors au conseil d'administration de l'EPLE, en raison de sa compétence budgétaire, de se prononcer sur cette demande qu'il peut rejeter ou admettre dans sa totalité ou partiellement.

La décision de remise gracieuse est prise par le conseil d'administration après avis conforme de l'agent comptable, sauf lorsqu'elle concerne une dette de l'agent comptable, ou par l'ordonnateur, dans le cas où la créance est inférieure à un seuil fixé par le conseil d'administration (article R421-69 du code de l'éducation).

La remise de dette totale ou partielle fait disparaître le lien de droit existant entre l'établissement et son débiteur en éteignant la créance. Il en résulte par conséquent que la remise gracieuse libère la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public.

Cependant, il est précisé qu'en raison même du principe de l'autorité absolue de la chose jugée qui s'attache aux décisions de justice, une collectivité ou un établissement public local ne peut pas accorder la remise gracieuse de sommes mises à la charge d'un débiteur en vertu d'un jugement exécutoire.

2.2.4.9.2. L'admission en non-valeur

Alors que la remise gracieuse éteint la créance entre la collectivité et son débiteur, l'admission en non-valeur ne modifie pas les droits de l'organisme public vis-à-vis de son débiteur. En conséquence, l'admission en non-valeur ne fait pas obstacle à un recouvrement ultérieur dans l'hypothèse où le débiteur revient à meilleure fortune.

L'admission en non-valeur est une mesure d'ordre budgétaire et comptable qui a pour but de faire disparaître des écritures de prise en charge de l'agent comptable les créances irrécouvrables.

L'admission en non-valeur peut être demandée par l'agent comptable dès que la créance lui paraît irrécouvrable, l'irrécouvrabilité pouvant trouver son origine dans la situation du débiteur (insolvabilité, disparition...) dans l'attitude de l'ordonnateur (refus d'autoriser les mesures d'exécution forcée) ou encore dans l'échec du recouvrement amiable (créance inférieure aux seuils des mesures d'exécution forcée définis éventuellement par le conseil d'administration, etc.).

La décision d'admission en non-valeur relève de la compétence de l'assemblée délibérante et précise pour chaque créance le montant admis. Contrairement à la remise gracieuse, l'admission en non-valeur ne décharge pas la responsabilité du comptable public. Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, peut mettre en débet le comptable s'il estime que l'irrécouvrabilité de la créance a pour origine un défaut de diligences (CRC PACA 14-05-1998, commune d'Allos, C.comptes 2-07-1998, commune du Bourget).

Inversement, le refus du conseil d'administration d'admettre en non-valeur une créance réellement irrécouvrable ne saurait empêcher le juge des comptes de décharger la responsabilité de l'agent comptable qui a effectué les diligences nécessaires ou qui n'a pu obtenir de l'ordonnateur l'autorisation de poursuivre le débiteur (C.Comptes, Mustière, 15-01-1879).

2.2.4.9.2.1. Justifications à produire à l'EPLE

Comme en matière de mesures d'exécution forcée, il importe de définir au plan local des règles de présentation des demandes d'admission en non-valeur. Sous réserve d'obtenir l'accord du conseil d'administration, les règles suivantes pourront être adoptées :

- Pour toutes les créances d'un montant unitaire inférieur aux seuils de mesures d'exécution forcée fixés au plan local, aucune justification n'est à produire par l'agent comptable ;

- À défaut de seuils fixés par le conseil d'administration de l'EPLE et pour les créances d'un montant unitaire inférieur à 40 €, le motif de l'irrécouvrabilité n'a pas à être annoté sur l'état des créances présentées en non-valeur et les pièces attestant de l'irrécouvrabilité de la créance devront être tenues à la disposition de l'assemblée délibérante si elle le souhaite ;
- Les justificatifs produits au juge des comptes seront identiques à ceux présentés au conseil d'administration de l'EPLE ;
- Les pièces justifiant de l'irrécouvrabilité de la créance, qui ne sont pas jointes au compte financier, sont tenues à la disposition du juge des comptes.

2.2.4.10. La notion jurisprudentielle de diligences

En vertu des dispositions de l'arrêté des consuls du 19 vendémiaire an XII, les agents comptables sont tenus de faire, sous leur responsabilité, toutes diligences nécessaires pour le recouvrement des recettes locales.

Il s'agit d'une obligation de moyens et non de résultat mise à la charge des comptables publics dont ils peuvent se libérer en justifiant auprès du juge des comptes avoir utilisé tous les moyens utiles et efficaces mis à leur disposition pour tenter de parvenir au recouvrement.

Au travers de ses décisions, la Cour des Comptes a explicité la notion de diligences énoncée dans l'arrêté des consuls du 19 vendémiaire an XII.

Elle considère que les diligences du comptable doivent être « adéquates, complètes et rapides » (C.comptes, 27 février et 19 mars 1964 ; Dupis, Receveur Municipal d'Igny-le-Jard).

2.2.4.10.1. Des diligences adéquates

C'est-à-dire adaptées à la nature de la créance et aux circonstances de la cause.

A titre d'exemple, peuvent être citées les actions suivantes :

- L'engagement d'une saisie des rémunérations lorsque le débiteur est salarié ;
- La compensation légale ;
- La vérification de la constitution ou de la solvabilité d'une caution.

2.2.4.10.2. Des diligences complètes

C'est-à-dire l'utilisation effective de tous les moyens légaux de recouvrement dont dispose l'agent comptable. En d'autres termes, il convient de ne pas s'en tenir à l'envoi du seul commandement mais d'engager toutes les mesures d'exécution forcée utiles, notamment en mettant en cause un débiteur solidaire.

A titre d'exemple, il a été jugé que, pour être complètes, les diligences de l'agent comptable doivent comporter :

- La mise en œuvre des procédures administratives à l'encontre des débiteurs publics : mandatement et/ou inscription d'office ;
- La déclaration des créances au passif d'une procédure collective qui relève de la seule responsabilité du comptable public (C.cass, 29-04-2003, n° de pourvoi 00-14142, SCI L'Orée des Bois).

2.2.4.10.3. Des diligences rapides

C'est-à-dire propres à prévenir la disparition ou l'insolvabilité du débiteur, la prescription de la créance, son irrécouvrabilité ou la péremption d'une garantie.

A titre d'exemples :

- Bien que l'envoi de la lettre de rappel ne soit enfermé dans aucun délai réglementaire, un délai d'un an entre la notification du titre et la lettre de rappel est de nature à compromettre définitivement le recouvrement de la créance (C. comptes, 1-10-1997, Lycée Thépot);
- Si des diligences ont bien été opérées, celles-ci n'ont pas eu le caractère coercitif et rapide qui aurait pu assurer le recouvrement du titre puisque la saisie – attribution (infructueuse) n'a été engagée que deux ans après l'échec du commandement (CRC Bretagne, 20-09-2001, commune de Lannion).

2.2.4.11. Conditions de mise en œuvre de la responsabilité du comptable

2.2.4.11.1. Recouvrement définitivement compromis et diligences du comptable

L'attention des agents comptables est particulièrement appelée sur le fait qu'il ressort clairement des décisions de la Cour des comptes que la notion de « recouvrement définitivement compromis » est retenue pour mettre en jeu la responsabilité de l'agent comptable.

L'appréciation du caractère définitivement compromis du recouvrement d'une créance relève du pouvoir souverain du juge financier et ne se confond pas avec la prescription de l'action en recouvrement du comptable public. A cet égard, dans une décision du 17 juin 2019, le Conseil d'État a indiqué que pour apprécier le caractère définitivement compromis du recouvrement, le juge peut tenir compte notamment, de la nature et du nombre des créances, des caractéristiques des débiteurs concernés ainsi que de la date de prescription.

Ainsi, la responsabilité de l'agent comptable peut être engagée même si le recouvrement de la créance n'est pas prescrit, eu égard aux circonstances de l'espèce que seul le juge des comptes est habilité à apprécier. A l'inverse, elle peut être dégagée alors même que la créance n'est pas prescrite.

En effet, les diligences du comptable sont appréciées au cas par cas par le juge des comptes. Si le comptable a pris des mesures effectives à l'effet de recouvrer une créance mais que ces mesures se sont en définitive avérées inefficaces, sa responsabilité ne sera pas engagée (Cour des Comptes, 4-07-1996, commune de La Celle-Saint-Cloud).

Par ailleurs, au titre des diligences que peut prendre en compte le juge financier figurent les nombreuses démarches infructueuses du comptable auprès des administrations en vue d'obtenir des renseignements (Cour des comptes, 19-12-2002 commune Pourrières). De même, dans un arrêt des 19 janvier et 20 mars 1989, la Cour a considéré que « malgré le caractère tardif d'un commandement […], les mesures d'exécution forcée diligentées par les comptables successifs ne paraissent pas inadaptées et attestent des efforts faits pour retrouver la redevable, en dépit de l'erreur d'adresse initiale dont le comptable ne saurait être tenu pour responsable ».

Le juge tient ainsi compte des difficultés particulières auxquelles le comptable a pu être confronté dans l'exercice de sa mission (Cour des Comptes, 7-10-1993 commune Tourrettes et 24-02- 2000 CHU de Nice).

2.2.4.11.2. Responsabilité des agents comptables successifs

2.2.4.11.2.1. Responsabilité de l'agent comptable sous la gestion duquel la créance est devenue irrécouvrable

La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public est engagée, en matière de recouvrement, dès la prise en charge du titre de recettes jusqu'à son complet recouvrement. Il importe donc que les contrôles, particulièrement celui de l'autorisation de percevoir la recette, soient exercés avec vigilance.

Compte tenu des difficultés que l'agent comptable peut rencontrer pour le recouvrement des créances qu'il a prises en charge, il n'est pas rare que l'action en recouvrement des titres de recettes s'inscrive sur plusieurs exercices comptables et soit mise en œuvre sous la responsabilité des agents comptables successifs.

Cette situation conduit l'agent comptable en fonction à produire, à chaque fin d'exercice, un état des restes à recouvrer et des diligences accomplies pour leur recouvrement.

La responsabilité de l'agent comptable étant fondée, sur la notion de « recouvrement définitivement compromis », lorsque l'action en recouvrement a été exercée sous la responsabilité de plusieurs comptables successifs, il est permis de s'interroger sur les conditions de détermination du "comptable responsable" par le juge financier.

Plusieurs arrêts de la Cour des comptes et du Conseil d'Etat sont venus éclaircir les principes applicables en la matière.

En premier lieu, le juge financier ne raisonne pas comme en matière de dépenses où la responsabilité recherchée est celle de l'agent comptable en fonction à la date du paiement (Cour des comptes, 8 décembre 1994 CHS Charcot de Caudan). Par ailleurs, la jurisprudence financière a écarté un partage de responsabilité entre les différents agents comptables qui se sont succédés.

Ainsi, le principe veut que ce soit la responsabilité de l'agent comptable en fonction (comptable "entrant") au moment où sont jugées et mises en cause les diligences accomplies pour le recouvrement de tel ou tel titre qui sera engagée (Cour des comptes, 5 décembre 2002, CH de Brignolles et 27 février 2003, commune de Cassis).

Cet agent comptable pourra dégager sa responsabilité en apportant la preuve :

- De diligences suffisantes (Cour des comptes, 15 mai 2003 commune de Cheny) ;
- De réserves émises à son entrée en fonction sur la gestion de son prédécesseur et visant précisément les titres concernés. Le mécanisme des réserves permet alors de rechercher la responsabilité de l'agent comptable sous la gestion duquel les créances en cause sont devenues effectivement irrécouvrables (Cf. CE, 17 juin 2019, n°410876 précité).

Le juge financier apprécie souverainement le bien-fondé des réserves émises par le comptable « entrant » (cf. Conseil d'Etat 17 novembre 1999, Giraud).

Par ailleurs, la responsabilité du comptable « sortant » ne peut plus être mise en cause dès lors qu'il a obtenu décharge, par jugement définitif, de sa gestion au titre de l'exercice au cours duquel la créance est devenue irrécouvrable.

La juridiction financière a dans ce cas épuisé sa compétence. L'apurement de la créance ne peut plus être obtenu que par son admission en non-valeur (Cour des comptes, 23 mai 1989 Maison de retraite de

Châtelet-en-Brie). Même en l'absence de diligences ou de réserves, l'agent comptable en fonction peut être dégagé de sa responsabilité s'il apparaît que la mauvaise tenue de la comptabilité prise en charge rendait impossible la connaissance des restes à recouvrer.

Compte tenu des éléments qui précédent, il apparaît que la responsabilité d'un agent comptable peut être mise en cause après sa cessation de fonction lorsque les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- La créance est devenue irrécouvrable sous sa gestion ;
- Les comptes de sa gestion, afférente à l'exercice au cours duquel la créance est devenue irrécouvrable, n'ont pas fait l'objet d'une décision définitive de décharge (Cour des comptes, 16 mai 2002 Lycée professionnel de Saint-Ouen-L'Aumône).

2.2.4.11.2.2.La portée relative des réserves

La portée des réserves émises ou, inversement, de l'absence de réserves demeure cependant relative.

Ainsi, l'absence de réserves par le comptable « entrant » n'est pas toujours de nature à exonérer le comptable « sortant » de sa responsabilité s'il apparaît qu'au vu des circonstances de l'espèce l'irrécouvrabilité de la créance était acquise à l'arrivée du comptable « entrant » (Cour des comptes, 16 décembre 1985 Ramounet et 24 avril 1992, Receveur des impôts du Finistère). La Cour des comptes, pour infirmer un jugement de débet du comptable « sortant », retient non pas l'absence de réserves du comptable « entrant » mais le fait que l'insuffisance avérée des diligences du comptable « sortant » n'avait pas définitivement compromis le recouvrement des créances en cause (Cour des comptes 24 juin 2004, commune de Tende.)

De ces diverses jurisprudences, il apparaît que le juge des comptes fait prévaloir l'irrécouvrabilité de la créance sur la réserve qui constitue un indice pour rechercher si le recouvrement était définitivement compromis au moment de la remise de service.

2.2.4.11.3. Justifications à apporter au juge des comptes

Le comptable public doit justifier de ses diligences au juge des comptes.

La qualité et la précision des justificatifs produits sont de nature, selon l'appréciation du juge, à exonérer le comptable de sa responsabilité.

2.3. L'EXECUTION DES DEPENSES

2.3.1. LES PRINCIPES DE L'EXECUTION DES DEPENSES

Les dépenses s'exécutent sur deux sections : sur la première section dite « section de fonctionnement » et sur la seconde section dite « section d'investissement ». Les ouvertures de crédits sont inscrites dans chacun des services qui composent ces deux sections. Ces services sont subdivisés en domaines et activités.

2.3.2. L'ENGAGEMENT

Conformément à l'article 30 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique :

« L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1er crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire. ».

Par ailleurs, selon les termes de l'article 11 du même décret, l'ordonnateur engage les dépenses et transmet à l'agent comptable les informations nécessaires à la tenue des comptabilités dont il a la charge. Toutefois, dans un souci de simplification et de suivi de l'exécution du budget, l'ordonnateur enregistre directement ses actes dans la comptabilité budgétaire.

L'enregistrement précis des engagements (présentant leur montant, la nature des fournitures, des services ou des prestations commandés) au fur à mesure de la notification aux tiers vise à :

- Permettre le suivi de la consommation des crédits ouverts ;
- Faciliter la constatation du service ;
- Faciliter le lien entre les factures et le service fait ;
- Simplifier, en fin d'exercice, le rattachement du service fait à l'exercice.

Le numéro unique d'enregistrement d'un engagement juridique proposé par la comptabilité budgétaire est transmis au fournisseur qui le reportera sur les factures concernées afin de faciliter le traitement automatisé de ces dernières.

2.3.2.1. Définition

L'engagement comporte l'affirmation du caractère juridique de l'acte d'engagement. Il ne constitue pas pour autant le fait générateur de la dette, puisque l'établissement ne devient débiteur que par la réalisation des obligations à la charge de son créancier. L'engagement doit être préalable, c'est-à-dire qu'il doit précéder tout commencement de réalisation de l'opération qui entraîne la dépense.

2.3.2.1.1. L'engagement juridique

Dans la plupart des cas, cet acte se présente sous la forme d'une décision, d'un contrat, d'un marché, d'un avenant, d'une commande, d'une mesure de principe ou d'espèce qui, directement ou indirectement, doit se traduire par une dépense immédiate ou future. L'ordonnateur ne peut contracter et signer un engagement juridique avec certitude quant à la disponibilité des crédits que si l'écriture d'engagement correspondante a été préalablement passée dans la comptabilité budgétaire.

2.3.2.1.2. L'engagement budgétaire

Conformément à l'article 30 du décret GBCP, l'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire. Ainsi l'engagement budgétaire est l'affectation d'une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

L'engagement se rattache donc *a minima* à un service, un domaine et une activité. Il peut se rattacher à plusieurs services, domaines et activités. La nomenclature nationale des achats permet de :

- Déterminer le compte d'imputation d'une dépense en fonction de sa nature et de sa modalité d'utilisation (stockée ou non, immobilisée…) ;
- Suivre les seuils relatifs aux marchés publics et aux formalités de publicité et de mise en concurrence s'y rapportant.

La nomenclature nationale des achats est composée de catégories homogènes d'achats auxquelles sont rattachés les articles (biens et services) utilisés par les EPLE. Chaque ordonnateur rattache les articles commandés par l'EPLE à la catégorie homogène d'achats adéquate.

2.3.2.2. Limites de la période d'engagement

2.3.2.2.1. Début de la période d'engagement

Il est procédé aux engagements à compter du 1er janvier de l'année N (date de début de l'exercice) :

- Soit sur les crédits prévus au budget de l'année N si ce budget est exécutoire à cette date ;
- Soit sur les crédits ouverts sur la base de l'exercice précédent, en application des dispositions de l'article L1612-1 du code général des collectivités territoriales et des articles L421-13 (II) et R421-61 du code de l'éducation.

Ainsi, jusqu'à ce que le budget soit exécutoire, le chef d'établissement est en droit, dès le 1er janvier de l'exercice, de mettre en recouvrement les recettes, d'engager et de payer les dépenses de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente.

Toutefois, exceptionnellement et après accord de l'autorité académique et de la collectivité de rattachement, il peut tenir compte de l'incidence des mesures prises au titre de la dernière rentrée scolaire pour la détermination des crédits ouverts en fonctionnement.

Cependant, compte tenu de la nature des recettes de l'établissement, si le budget a fait l'objet d'une saisine de la Chambre régionale des comptes par le représentant de l'Etat en cas de déséquilibre, le chef d'établissement ne peut engager, liquider et mandater des dépenses d'investissement au titre du budget provisoire.

2.3.2.2.2. Fin de la période d'engagement

La date limite d'engagement des dépenses est fixée au 31 décembre de l'exercice auquel elles se rapportent.

2.3.2.2.3. Répartition de certaines de certaines charges sur plusieurs exercices

Les EPLE peuvent s'engager pour plusieurs années avec des tiers pour la réalisation d'opérations d'entretien, de maintenance ou de contrôle technique.

L'ordonnateur suit le marché ou le contrat pluriannuel de sa naissance jusqu'à sa fin et doit prévoir au budget les ouvertures de crédits nécessaires à la tenue de ses engagements.

2.3.2.3. Forme de l'acte d'engagement juridique

Outre son caractère préalable, l'acte d'engagement doit prendre la forme d'un document écrit. Une décision d'attribution de subvention, un contrat, ou un marché public sont des actes d'engagement, de même que les bons de commande.

Chaque bon de commande comporte un numéro d'ordre exclusif qui sert à l'identifier.

Le bon de commande doit être suffisamment précis et détaillé de façon à permettre la vérification du service fait. La personne habilitée à constater le service fait doit être informée de la nature et du détail de la commande. Le bon de commande et l'engagement qui en découle ainsi que la facture du créancier permettent de préparer les phases suivantes de la dépense : liquidation et demande de paiement.

2.3.2.4. La dématérialisation des marchés publics

Depuis le 1er octobre 2018, pour tous les marchés publics d'un montant supérieur ou égal à 25 000 € HT, les procédures de passation du marché doivent être dématérialisées (article R 2132-7 du code de la

commande publique). Cette obligation concerne toutes les étapes de la passation du marché : publication des avis, mise en ligne des documents de la consultation sur le profil d'acheteur de l'établissement, réception des candidatures et offres, échanges entre l'acheteur et les entreprises, etc...

Le marché public peut être signé électroniquement dans les conditions prévues par l'arrêté du 12 avril 2018 relatif à la signature électronique dans la commande publique.

Par ailleurs, l'article R 2196-1 du code de la commande publique impose à tous les acheteurs publics de mettre en ligne sur leur profil d'acheteur les données essentielles relatives à leurs contrats de concession et à leurs marchés publics d'un montant supérieur à 25 000 € HT, listées par l'arrêté du 14 avril 2017 relatif aux données essentielles dans la commande publique.

2.3.3. LA LIQUIDATION

La liquidation des dépenses constitue la deuxième phase de la procédure d'exécution des dépenses. Elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette de l'établissement et d'arrêter le montant de la dépense (article 31 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

La constatation du service fait et la liquidation proprement dite interviennent tantôt simultanément, tantôt l'une après l'autre, la constatation précédant normalement et logiquement la liquidation lorsque l'EPLE fait appel à un service centralisateur pour la liquidation comptable.

Elle comporte deux opérations :

1° La certification du service fait, par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité à l'engagement de la livraison ou de la prestation.

2° La détermination du montant de la dépense au vu des titres ou décisions établissant les droits acquis par les créanciers.

2.3.3.1. La certification du service fait

Cette opération consiste à établir l'existence juridique et la réalité de la dette de l'établissement. L'engagement de la dépense n'avait pas rendu l'établissement débiteur : il ne constituait que l'acte préalable à la naissance de la dette. Il s'agit maintenant de constater que cette dette est bien née, et pour cela de s'assurer que la personne avec laquelle l'établissement a traité ou à l'égard de laquelle il s'est engagé a bien accompli, dans les conditions prévues, les obligations qui lui étaient imposées. C'est en effet l'accomplissement de ces obligations qui fait naître la dette à la charge de l'établissement. Celui-ci, par exemple, n'est débiteur du montant des travaux prévus par un marché que si l'entrepreneur a effectué les prestations qui lui étaient demandées.

L'article 33 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 prévoit que le paiement ne peut intervenir qu'après l'exécution du service, sauf exceptions. Ces exceptions sont précisées dans l'arrêté du 22 décembre 2017 fixant la liste des dépenses des établissements publics locaux d'enseignement, des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, des établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive dont le paiement peut intervenir avant service fait et reprises dans les deux paragraphes suivants.

La constatation du service fait qui précède la certification peut être réalisée par toutes les personnes de l'établissement qui s'inscrivent dans l'organisation interne du circuit de la dépense décidée par l'ordonnateur. En revanche, le service fait est certifié par l'ordonnateur ou son délégué. La certification

du service fait peut consister en une « validation » dans le système d'information financier de l'EPLE dans le cadre de la dématérialisation des processus.

La certification du service fait relève de la compétence exclusive de l'ordonnateur ou de ses délégués. Cette compétence ne peut pas être confiée à l'agent comptable en vertu du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables.

Il convient de rappeler l'importance de la certification du service fait par l'ordonnateur. En effet, pour l'agent comptable, l'assurance que le service a été fait ne résulte pas de la seule livraison des biens ou de la réalisation des prestations, mais de cette certification par l'ordonnateur.

En dehors des procédures de paiement sans ordonnancement préalable spécifiées dans l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 reprises ci-dessous ou de paiement par les régisseurs et des procédures spécifiques décrites au paragraphe 2.3.4.2, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a pas été préalablement ordonnancée.

La validation de la demande de paiement constitue la matérialisation de l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de prendre en charge le paiement d'une dépense.

L'ordonnateur, selon les cas, peut alors :

- Certifier le service fait sur la base de la constatation du service fait et valider la demande de paiement simultanément ;
- Certifier le service fait sur la base de la constatation du service fait, sans valider la demande de paiement ;
- Valider la demande de paiement.

2.3.3.1.1. Les dérogations en vertu d'un texte réglementaire

Des textes de portée générale permettent, dans certains cas, le paiement avant service fait. Il s'agit notamment :

- Des articles L211-1 et suivants et des articles R211-1 et suivants du code du tourisme fixant les conditions d'exercice des activités relatives à l'organisation et à la vente de voyages et de séjours
- Du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État
- Des articles D. 129-8 et D. 129-11 du code du travail relatifs à l'acquisition de chèques emplois services
- Du décret n° 2018-1075 du 3 décembre 2018 portant partie réglementaire du code de la commande publique
- Du décret modifié n° 85-801 du 30 juillet 1985 relatif au statut et au fonctionnement de l'UGAP

2.3.3.1.2. Les aménagements au principe

- En vertu de l'arrêté du 16 février 2015 fixant les dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait, les dépenses listées ci-après peuvent être payées avant la réalisation du service fait :
- Les locations ;

- Les fournitures de fluides, dont l'eau, le gaz et l'électricité ;
- Les abonnements à des revues et périodiques ;
- Les achats d'ouvrages ou de publications ;
- Les achats de logiciels ;
- Les réservations de spectacles ou de visites ;
- Les fournitures d'accès à internet et abonnements téléphoniques ;
- Les droits d'inscription à des colloques, formations et événements assimilés ;
- Les arrhes dans le cadre de l'organisation de colloques, formations et événements assimilés ;
- Les contrats de maintenance ;
- Les acquisitions de chèques-vacances, chèques-déjeuner, chèques emploi-service universel et autres titres spéciaux de paiement ;
- Les avances sur frais de déplacements en application de l'article 3 du décret du 3 juillet 2006 précité ;
- Les avances dans le cadre de marchés publics, les prestations de voyage ;
- Les fournitures auprès de prestataires étrangers lorsque le contrat le prévoit ;
- Les cotisations d'assurance ;
- Les droits iconographiques pour l'achat de droits photographiques ;
- L'achat dans le cadre d'une vente par adjudication.

Sont également payés avant la réalisation du service fait les achats de biens et de services effectués sur internet conduisant à une livraison ultérieure.

Remarques :

- Les EPLE peuvent conclure des conventions avec les transporteurs ferroviaires afin de différer le règlement des prestations fournies par ceux-ci ;
- Lorsque le cocontractant est un établissement soumis aux règles de la comptabilité publique, celui-ci doit être en mesure d'accepter le paiement après service fait ;
- Dans le cadre des aménagements à la règle du paiement après service fait, afin de préserver au mieux les intérêts financiers des EPLE, il est nécessaire de s'assurer auprès des cocontractants de l'existence de garanties en cas de défaillance de ceux-ci. Les versements d'avances et d'acomptes à des prestataires basés à l'étranger doivent être limités compte tenu des difficultés inhérentes à l'engagement et à l'aboutissement des procédures de recouvrement à l'étranger ;
- Certains paiements exigés avant la mise à disposition d'un bien ne relèvent pas d'une dérogation à la règle du paiement après service fait. Ainsi, lors de la location d'un véhicule, une caution peut être versée sans méconnaître la règle du paiement après service fait.

Certaines de ces dépenses peuvent également faire l'objet d'un paiement avant ordonnancement (§ 2.3.4.5).

2.3.3.2. Les modalités de liquidation

La liquidation correspond à la nécessité de calculer exactement le montant de la dette de l'établissement et de s'assurer qu'elle est bien exigible. Elle aboutit à la définition exacte de la somme due par l'établissement.

La liquidation des dépenses a pour objet de vérifier la réalité de la dette de l'établissement et d'arrêter le montant de la dépense.

Cette procédure consiste notamment, outre le calcul proprement dit, en la vérification que la dette n'a pas été éteinte en totalité ou en partie par un paiement antérieur ni frappée de prescription. C'est au moment de la liquidation qu'est déterminée la nature de la dépense et donc le compte d'imputation.

2.3.3.2.1. Le pouvoir de liquider les dépenses

Le calcul du montant de la dette relève par principe de la compétence de l'ordonnateur.

2.3.3.2.2. Les modalités de la procédure de liquidation

Qu'elle soit effectuée d'office (traitements) ou sur la demande des créanciers, la liquidation des dépenses et leur ordonnancement doivent intervenir avant la clôture de l'exercice au cours duquel est constaté le service fait en application de la règle du rattachement des charges à l'exercice.

2.3.3.2.2.1. La production des pièces justificatives

La production des pièces justificatives peut prendre la forme de copies, duplicatas ou photocopies sauf cas de cession ou de nantissement de créances afférent à un marché public. L'original de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité (article R2191-46 du code de la commande publique) doit impérativement être produit au comptable public par le cessionnaire ou le titulaire du nantissement sans qu'il soit possible de lui substituer une copie.

Remarque : la réglementation administrative et la nomenclature des pièces justificatives prévoient que toute dépense doit être justifiée par une facture dès le 1er euro.

Toutefois, le décret n°80-393 du 2 juin 1980 n° 80-393 du 2 juin 1980 modifié par l'arrêté du 03/09/2001 porte à 230 euros le seuil dispensant d'une facture ou d'un mémoire.

Quand il est fait application de ce décret, le détail des travaux, fournitures ou services est alors indiqué dans le corps même de l'ordre de paiement émis au nom du créancier s'il s'agit d'une dépense faisant l'objet d'un ordonnancement préalable ou, s'il s'agit d'une dépense payée par régie d'avances, sur la quittance délivrée par le prestataire.

2.3.3.2.2.2. La dématérialisation des pièces justificatives

Les pièces justificatives peuvent être dématérialisées, soit dès leur création soit au cours de la chaîne de la dépense.

Depuis le 1er janvier 2017, à l'instar de l'État, des collectivités territoriales et des autres établissements publics, les EPLE sont soumis à l'obligation d'accepter les factures dématérialisées transmises par leurs fournisseurs au moyen de la solution mutualisée Chorus Pro (ordonnance n° 2014-697 du 26 juin 2014 relative au développement de la facturation électronique). Les modalités d'utilisation de Chorus Pro sont fixées par le code de la commande publique, l'arrêté du 9 décembre 2016 et l'instruction du 22 février 2017 relatifs au développement de la facturation électronique.

Pour récupérer les factures électroniques qui leur sont adressées par leurs fournisseurs, les EPLE accèdent à Chorus Pro par le portail Internet de la gestion publique (PIGP), administré par la direction générale des finances publiques (DGFiP). Les personnels appelés à se connecter à Chorus Pro doivent donc être habilités au préalable par la DGFiP. Cette procédure est applicable aux gestionnaires principal et secondaire(s) de la structure. La procédure a été simplifiée s'agissant des utilisateurs simples qui accèdent à Chorus pro sur internet sans passer par le PIGP et dont l'habilitation est réalisée par le gestionnaire principal ou secondaire directement dans Chorus Pro[5].

2.3.3.2.2.3. L'auto facturation

L'auto facturation consiste à émettre une facture au nom et pour le compte de son fournisseur.

Les conditions suivantes doivent être respectées :

- Un mandat de facturation doit exister entre le client et l'EPLE. Si les relations commerciales sont peu fréquentes (moins de 10 factures par an), il peut être admis qu'il n'y ait pas de mandat de facturation (il s'agit alors d'un mandat de facturation tacite). Mais chaque facture doit dans ce cas être approuvée par écrit par le fournisseur (signature ou cachet de l'entreprise). Si un mandat de facturation existe, il n'y a pas besoin d'un processus de validation formalisé par le fournisseur.
- Les factures émises doivent faire apparaître les mentions obligatoires classiques ainsi que la mention « auto facturation ».
- L'original de la facture doit être conservé chez le client et le double doit être adressé au fournisseur.
- L'ordonnateur doit obtenir l'aval du comptable notamment sur la forme des factures qu'il va émettre, qu'elles soient dématérialisées ou non, sur les modalités qu'il va mettre en œuvre au sein de ses services pour vérifier la réalité du service fait et sur les conditions de computation du délai global de paiement qui en découlent.

Les conséquences de l'auto facturation sont que le fournisseur, même s'il n'établit pas la facture, conserve la responsabilité de ses obligations en matière de facturation et de tous les éléments qui la composent (respect des mentions obligatoires, réalité des éléments facturés, respect des normes en matière de TVA…).

2.3.3.3. Les procédures spécifiques

2.3.3.3.1. Dépenses de personnel

L'EPLE n'a pas la capacité de recruter, sauf dans les cas prévus par un dispositif législatif ou réglementaire dédiés, ou dans le cadre d'une mission spécifique (GRETA). Le paiement des salaires est effectué dans le cadre de la paye à façon. Le critère d'identification de l'établissement l'employeur est son n° SIRET.

Les traitements et salaires du personnel rémunéré sur le budget de l'établissement sont payables à terme échu.

5 Cf. note de service DGFiP n° 2018-08-4031 du 11 octobre 2018 relative à l'habilitation à Chorus Pro des gestionnaires principaux et utilisateurs des établissements publics nationaux, des établissements publics locaux d'enseignement et des établissements publics non dotés d'un comptable public.

2.3.3.3.2. Frais de déplacement

Les EPLE sont soumis aux dispositions du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 modifié fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État, et en l'absence de dispositions spécifiques adoptées par leur conseil d'administration, à celles fixées par l'arrêté du 20 décembre 2013 pris pour l'application du décret précité et portant politique des voyages des personnels civils des ministères chargés de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche. Ces dispositions sont applicables pour tous les frais de déplacement à la charge du budget de l'établissement.

Trois arrêtés du 3 juillet 2006 modifiés fixent respectivement les taux des indemnités kilométriques, des indemnités de mission et des indemnités de stage.

2.3.3.3.3. Les avances

Conformément aux articles R 2191-3 et 2191-4 du code de la commande publique un établissement peut être amené à payer une avance à un fournisseur.

- Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations ;
- Avances versées sur commandes à des fournisseurs

Il peut également être amené à verser des avances à des tiers notamment :

- Avances et acomptes versés à des familles ;
- Avances et acomptes pour le personnel ;
- Avances sur frais de mission.

Seules les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent respecter le processus nominal de la dépense et faire l'objet d'un ordonnancement aux comptes 237 ou 238 (voir § 3.2.6.5.3 Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur immobilisations).

2.3.4. L'ORDONNANCEMENT

2.3.4.1. Principes

L'ordonnancement est l'acte administratif donnant, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'EPLE à un ou plusieurs créanciers, en application des dispositions de l'article 32 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

La procédure d'ordonnancement incombe aux ordonnateurs (art 11 du décret du 7 novembre 2012).

En dehors des procédures de paiement sans ordonnancement préalable spécifiées dans l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 (reprise ci-dessous) ou de paiement par les régisseurs, et en dehors des procédures spécifiques, décrites au paragraphe 2.3.4.2, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a pas été préalablement ordonnancée.

2.3.4.2. Les dépenses payables sans ordonnancement préalable

En principe, l'autorisation de dérogation à la règle de l'ordonnancement préalable porte sur des dépenses payables directement à la caisse du comptable.

Deux catégories de dépenses doivent être distinguées. Certaines dépenses, notamment :

- Les dépenses payables au comptant telles que droits d'enregistrement, frais de poste ;

- Les avances sur frais de mission ou les frais de mission lorsqu'il n'a pas été consenti d'avance ;
- Les salaires à la journée, à l'heure ou à la vacation ;
- Certaines dépenses de matériel de faible montant dont le règlement ne peut supporter les délais d'ordonnancement, compte tenu de la nature de l'établissement ou des conditions particulières de son fonctionnement sont payables avant ordonnancement préalable. La limite unitaire de ces dépenses est fixée par décision de l'ordonnateur visée par l'agent comptable pour les EPLE.

Certaines dépenses qui s'engagent automatiquement, découlent de contrats ou sont récurrentes, ne nécessitent donc pas une décision spéciale et préalable de l'ordonnateur :

- Factures d'électricité, de gaz, d'eau ;
- Redevances de crédit-bail ;
- Loyers et charges locatives ;
- Dépenses liées aux contrats de services après-vente, d'entretien du matériel et des installations lorsque ceux-ci ont été souscrits antérieurement au paiement, pour une période supérieure à un an, à condition que les prestations soient réalisées régulièrement ;
- Frais postaux, de télécommunications et internet ;
- Services bancaires ;
- Impôts et taxes ;
- Traitements et indemnités des personnels ;
- Remboursement d'emprunts ;
- Dépenses de carburants et de péages autoroutiers ;
- Locations de matériels (de type imprimante, terminal de paiement électronique, photocopieur…) et crédits-baux mobiliers ;
- Leasings et crédits-baux automobiles ;
- Cotisations d'assurances.

2.3.4.3. Les limites de l'ordonnancement

2.3.4.3.1. Du 1er janvier au 31 décembre de l'année N

Tous les services faits avant le 31 décembre de l'exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice (principe de comptabilisation en droits constatés). L'exercice de rattachement d'une dépense résulte donc de la date du service fait.

L'ensemble des services faits doit avoir été certifié au plus tard au 31 décembre N afin d'être rattachés à l'exercice qui s'achève selon la procédure des charges à payer.

L'accent doit être mis sur une émission régulière des demandes de paiement tout au long de l'année afin de respecter le délai global de paiement qui s'impose aux EPLE et d'éviter le versement d'intérêts moratoires et d'indemnités forfaitaires au titre du recouvrement.

2.3.4.3.2. A partir du 1er Janvier de l'année N +1 : la période d'inventaire

La durée de la période d'inventaire est fixée par chaque établissement en fonction de la nature de son activité et de sa structure. En tout état de cause, la période d'inventaire ne peut pas durer plus de trois semaines.

Les opérations pour lesquelles le service fait est constaté au 31 décembre mais pour lesquelles une facture n'est pas encore parvenue à cette date constituent des charges à payer.

Les charges à payer relèvent des travaux de fin d'exercice et permettent de rattacher à l'exercice les charges dont le service fait est constaté au 31 décembre de l'exercice considéré

Exemple : Les congés payés non pris à la clôture de l'exercice N constituent un passif certain dont le montant est connu et qui fera l'objet d'un versement selon une échéance fixe. Le degré d'incertitude de ce passif étant minime, sa comptabilisation donne lieu à la constatation d'une charge à payer.

Les services faits correspondants aux charges à payer doivent alors être certifiés pendant la période d'inventaire afin de rattacher la charge à l'exercice. Les charges à payer doivent faire l'objet d'une contrepassation au début de l'exercice suivant.

Il convient de se reporter au § 2.5.5.2.1.2 « La technique des charges à payer » pour présentation du processus complet.

2.3.4.4. Forme et contenu des demandes de paiement

Les demandes de paiement portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice, ouverte au niveau de l'établissement et de chaque budget annexe.

Les demandes de paiement sont accompagnées des pièces justificatives et font référence au service fait.

2.3.4.4.1. Mentions obligatoires des demandes de paiement

Les demandes de paiement doivent comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable, propres à assurer l'exécution matérielle du règlement et le contrôle de la dépense.

Ces mentions obligatoires sont :

- Les références de l'établissement ;
- L'exercice d'imputation ;
- Les services d'imputation ;
- Les comptes d'imputation issus du plan comptable applicable aux EPLE ;

Le compte est inscrit au moment de la certification du service fait et vient compléter les domaines et les activités nécessaires à l'analyse de la dépense. Ces deux derniers éléments ne sont pas portés à la connaissance de l'agent comptable. L'erreur d'imputation à l'intérieur d'un service, pourra être corrigée grâce à une réimputation à l'initiative de l'agent comptable. Cette réimputation sera transmise à l'ordonnateur afin de mettre en conformité la comptabilité budgétaire avec la comptabilité générale.

- L'objet de la dépense ;
- Le nom et l'adresse du ou des créanciers afin de permettre à l'agent comptable de s'assurer de leur identité et de leur capacité juridique ;

Doivent être précisés, le nom et les qualités du créancier réel et non pas le nom et les qualités de ses ayants droit ou de ses représentants. En conséquence, il convient d'indiquer le nom de la personne morale physique créancière, suivi, le cas échéant, de la mention inscrite par l'ordonnateur ou par l'agent comptable : « les héritiers », « M. X…, mandataire, représentant légal… » :

- Les coordonnées bancaires.
- Le mode de règlement ;
- Les coordonnées bancaires du compte à créditer ;
- La mention des pièces justificatives produites à l'appui de la demande de paiement ou les éléments de liquidation pour les dépenses inférieures à 230 € en cas de dispense de facture ;
- Le cas échéant, la nature et le montant des précomptes et retenues.

Par précompte, il faut entendre l'opération qui consiste, pour l'ordonnateur, à déduire d'office une somme sur le montant de celle due au créancier (exemples : cotisations de sécurité sociale à la charge des personnels de l'établissement, déductions faites à titre de pénalités infligées aux titulaires de marchés en cas de retard dans l'exécution des prestations).

Par retenue, il faut entendre l'opération qui consiste pour l'agent comptable, à opérer un prélèvement sur la somme ordonnancée (exemple : trop-perçu antérieur ayant donné lieu à émission d'un ordre de reversement). Ce dernier prélèvement est effectué soit d'après les indications de l'ordonnateur explicitées sur les documents transmis à l'agent comptable, soit à l'initiative de l'agent comptable.

Les précomptes et retenues ne doivent pas être confondus avec les oppositions traitées au § 2.3.4.10.2.

2.3.4.4.2. Le contrôle allégé en partenariat des dépenses

En application de l'arrêté du 11 mai 2011 (modifié par l'arrêté du 6 janvier 2014) encadrant le contrôle allégé en partenariat des dépenses pris en application du préambule de l'annexe 1 du code général des collectivités territoriales et de l'article 42 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, l'ordonnateur et l'agent comptable peuvent signer une convention instaurant le contrôle allégé en partenariat des dépenses.

La mise en place du contrôle allégé en partenariat est précédée d'un audit commun de l'ordonnateur et du comptable portant sur l'organisation et les procédures de leur service, destiné à vérifier que les mesures qu'ils ont prises assurent une maîtrise satisfaisante et durable des risques. Cet audit s'inscrit dans la maîtrise des risques comptables et financiers décrite au paragraphe 1.1.3.2 de la présente instruction. Sur la base de ce diagnostic, la convention conclue entre l'ordonnateur et l'agent comptable formalise leurs engagements réciproques visant à assurer dans la durée la fiabilité de la chaîne de la dépense. Dans ce cadre, l'agent comptable peut abandonner ses contrôles a priori des mandats et de leurs pièces justificatives au profit de contrôles a posteriori sur un échantillon des mandats.

La convention, dont le contenu est décrit à l'article 3 de l'arrêté du 11 mai 2011, peut également prévoir la dispense de transmission des pièces justificatives à l'appui des mandats des dépenses inférieures à 1 000 €, voire 2 000 € pour les dépenses de personnel. Elle précise également la durée du contrôle allégé en partenariat et les conditions d'archivage et de transmission des pièces justificatives concernées par la convention.

La convention est jointe aux pièces générales du compte financier du premier exercice auquel elle s'applique.

Le comptable engage sa responsabilité sur les opérations couvertes par la convention dans les conditions définies par l'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

2.3.4.5. Les dépenses payées avant ordonnancement

Le paiement des dépenses sans ordonnancement préalable est prévu à l'article 32 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Il s'agit essentiellement des dépenses au comptant ou menues dépenses payées par le régisseur ou un mandataire dans le cadre de leurs délégations respectives. Les dépenses payées par prélèvement ou par carte bancaire peuvent aussi s'inscrire dans le cadre des paiements avant service fait et/ou avant ordonnancement conformément aux règles fixées par l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 (cf. § 2.3.4.2 dépenses payables sans ordonnancement préalable).

Ces dépenses payées par l'agent comptable ou le régisseur sont enregistrées au débit d'un compte de tiers et seront régularisées par une demande de paiement pour ordre de l'ordonnateur qui sera porté au crédit du compte de tiers intéressé.

Le tableau, ci-dessous, présente les dépenses qui peuvent payer avant et après ordonnancement avec celles payables avant et après service fait.

Dépenses avant/après service fait et avant/après ordonnancement			
		Arrêté du 22 décembre 2017	**Droit commun**
		Dépenses avant service fait	**Dépenses après service fait non couvertes par l'arrêté du 22 décembre 2017**
Avant ordonnancement	**Instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010**	• Marchés fluides (eau de gaz et d'électricité) • Fournitures d'accès à internet et abonnement téléphonique • Locations (immobilières) • Contrats de maintenance • Assurances • Avances + frais de déplacement • Dépense de matériel de faible montant acheté sur internet	• Charges locatives • Frais postaux, de télécommunication et internet • Salaires à la journée, à la vacation ou à l'heure, traitements et indemnités • Services bancaires • Impôts et taxes • Dépenses de carburant et de péage autoroutier • Dépenses de matériel de faible montant

Après ordonnancement	**Droit commun**	• Achats de biens et services effectués sur internet (hors dépenses de matériel de faible montant) • Abonnements à des revues périodiques • Achat de logiciels • Achats d'ouvrages et de publications • Réservation de spectacles ou de visites • Droits d'inscription et arrhes dans le cadre de colloques, de formations et d'événements assimilés • Acquisition de chèques vacances, chèques déjeuner, chèques emplois services et autres titres spéciaux • Avances dans le cadre des marchés publics • Prestations de voyage • Fournitures auprès de prestataires étrangers si le contrat le prévoit • Droits iconographiques pour l'achat de droits photographiques • L'achat dans le cas d'une vente par adjudication	Procédure de droit commun (engagement, liquidation, ordonnancement*)*

2.3.4.6. Les procédures de régularisation de dépenses

La mise en place par l'ordonnateur des mesures de régularisation n'exonère pas l'agent comptable de sa responsabilité. En effet, le juge des comptes apprécie la régularité des opérations à la date du paiement, date à laquelle l'agent comptable a exercé les contrôles prévus aux articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012.

2.3.4.6.1. Réductions ou annulations de dépenses

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. Elles sont constatées par l'ordonnateur et font référence à la demande de paiement initiale et comportent l'indication des motifs et des bases de liquidation.

Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification

2.3.4.6.1.1. Régularisation au cours de l'exercice : les demandes de reversement

La demande de reversement est une procédure qui, en constatant un trop perçu par un créancier de l'établissement, permet le rétablissement de crédits sur le compte budgétaire qui a initialement supporté la dépense budgétaire.

Il est à noter que l'opération budgétaire de demande de reversement permet de comptabiliser des opérations spécifiques (rabais, remise, ristourne, variation de stock…).

Les demandes de reversement sont établies dans les conditions prévues par la présente instruction codificatrice. Elles comportent la référence de la demande de paiement initiale. La différence entre le total des demandes de paiement émises (dépenses brutes) et le total des demandes de reversement correspond au total des dépenses nettes.

La demande de reversement est rendue exécutoire dans les mêmes conditions que le titre de recettes.

2.3.4.6.1.2. Régularisation au titre des exercices antérieurs : les titres de recettes

Dans le cas de trop-payés constatés sur exercices antérieurs, ces régularisations donnent lieu à l'émission d'un titre de recettes au budget ou à l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs, dont le montant est inscrit en recettes au budget de l'exercice antérieur.

Ces titres de recettes sont émis et pris en charge suivant les mêmes procédures que les autres titres de recettes. Ils comportent la référence à la demande de paiement initiale et les motifs de la régularisation.

2.3.4.7. Le mandatement d'office

L'abstention de l'ordonnateur d'ordonnancer une dépense peut léser les droits du créancier.

Aussi, deux procédures sont prévues.

2.3.4.7.1. L'inscription et le mandatement d'office des dépenses

Le second alinéa de l'article L.1612-15 du code général des collectivités territoriales (CGCT) précise que la chambre régionale des comptes (CRC) peut être saisie, soit par le représentant de l'Etat, soit par le comptable public concerné, soit par toute personne y ayant intérêt (par exemple la collectivité de rattachement ou l'autorité académique) aux fins de constater qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante.

Constituent des dépenses obligatoires les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses expressément désignées comme tel par la loi.

La CRC dispose d'un délai d'un mois, à compter de sa saisine, pour se prononcer sur la recevabilité de la demande, constater l'absence ou l'insuffisance des crédits nécessaires à la couverture de la dépense obligatoire, et mettre en demeure le chef d'établissement de faire ouvrir lesdits crédits par une décision modificative qui doit être soumise au vote du conseil d'administration. La CRC informe également le chef

d'établissement du délai imparti dont il dispose pour présenter ses observations, soit oralement, soit par écrit.

Dans le délai d'un mois à compter de la notification de la mise en demeure qui lui a été adressée, le chef d'établissement transmet à la CRC le document établissant l'ouverture des crédits. À défaut, la CRC demande au représentant de l'État d'inscrire d'office les crédits nécessaires au budget et propose, s'il y a lieu, les mesures nécessaires au maintien de l'équilibre budgétaire. Il appartient alors au représentant de l'État de régler et de rendre exécutoire le budget rectifié en conséquence. Comme dans les autres cas, il doit, s'il s'écarte des propositions de la CRC, assortir sa décision d'une motivation explicite.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article L.1612-16 du CGCT, en l'absence de mandatement par l'ordonnateur d'une dépense obligatoire, le représentant de l'État peut être saisi par le créancier aux fins de procéder au mandatement d'office de cette dépense, après mise en demeure du chef d'établissement.

2.3.4.7.2. La procédure spéciale de la loi n°80-539 du 16 juillet 1980 modifiée

Cette loi, relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public, règle, par son article 1–II, la procédure d'exécution des décisions de justice passées en force de chose jugée prononçant une condamnation pécuniaire à l'encontre d'un établissement public. Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné un établissement au paiement d'une somme d'argent, celle-ci doit être ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice. A défaut, le représentant de l'État procède à au mandatement d'office conformément aux dispositions de l'article L1612-15 du code général des collectivités territoriales (CGCT) § 2.3.4.7.1 ci-dessus.

En cas d'insuffisance de crédits, le préfet adresse à l'établissement une mise en demeure de créer les ressources nécessaires Si le conseil d'administration n'a pas dégagé ou créé ces ressources, le préfet y pourvoit et procède, s'il y a lieu, au mandatement d'office.

Ce dispositif ne s'applique que si la décision juridictionnelle :

- Est passée en force de chose jugée : elle est donc définitive et insusceptible de recours. La créance ne peut plus être contestée dans son principe ou dans son montant ;
- Fixe le montant de la somme d'argent à laquelle elle condamne l'EPLE au paiement. Toute décision qui se contente d'affirmer le principe du droit à indemnité sans en fixer le montant ne peut bénéficier de ce dispositif.

2.3.4.8. Généralités

Préalablement à leur prise en charge, l'agent comptable doit procéder aux contrôles définis par les articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

Les contrôles sont effectués au vu des pièces justificatives.

2.3.4.9. Les contrôles en tant que payeur

L'agent comptable s'assure :

- *De la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;*

L'alinéa 5 de l'article 10 du décret GBCP indique que « *Les ordonnateurs, leurs suppléants ainsi que les personnes auxquelles ils ont délégué leur signature sont accrédités auprès des comptables publics*

assignataires relevant de leur compétence, selon les modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget ». L'agent comptable doit donc être destinataire des actes de nomination et de cessation de fonctions des ordonnateurs, des délégations de pouvoir et de signature, des décisions mettant fin à ces délégations et d'un spécimen des signatures, conformément à l'arrêté du 25 juillet 2013 fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

- *De la disponibilité des crédits ;*
- *De l'exacte imputation des dépenses aux services qu'elles concernent selon leur nature et leur objet ;*
- *De la validité de la créance, ce dernier contrôle portant à la fois sur :*

- La justification du service fait
- L'exactitude des calculs de liquidation
- La production des justifications prévues à l'annexe I du code général des collectivités territoriales
- L'application des règles de prescription et de déchéance
- Le contrôle de la validité de la créance conduit l'agent comptable à s'assurer dans tous les cas de l'exacte observation des lois et règlements. Ainsi, la vérification des calculs de liquidation porte, non seulement sur leur exactitude, mais aussi sur leur conformité à la réglementation (exemple : application du taux réglementaire pour le calcul de l'indemnité de résidence)

La nature des contrôles de l'agent comptable est limitée par deux règles :

- En premier lieu, l'agent comptable ne peut se faire juge de la légalité des décisions de l'ordonnateur. Il ne peut donc suspendre le paiement d'une dépense pour ce motif ;
- En second lieu, l'agent comptable n'exerce qu'un contrôle sur pièces et n'a pas à vérifier la réalité des certifications délivrées par l'ordonnateur. Les ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent (article 12 du décret GBCP), l'agent comptable s'assure seulement de la présence de ces certifications. Toutefois, dans l'hypothèse où l'agent comptable aurait connaissance du caractère inexact des certifications qui lui sont délivrées, il lui appartient de suspendre la dépense (article 38 du décret GBCP).

2.3.4.10. Les contrôles en tant que caissier

En tant que caissier, l'agent comptable s'assure du caractère libératoire du paiement.

Le paiement d'une dépense est libératoire lorsqu'il intervient (article 36 du décret GBCP) :

- Selon l'un des modes de règlement prévus à l'article 34 du décret GBCP, c'est-à-dire par remise d'espèces, de chèques, par virement bancaire ou tout moyen mis à disposition de l'agent comptable conformément à l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de paiement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques ;
- Au profit du véritable créancier ou de son représentant qualifié.

2.3.4.10.1. La preuve du paiement

L'agent comptable doit conserver la preuve du paiement au véritable créancier ou à son représentant qualifié.

La justification des paiements est constituée soit :

- Par l'acquit du bénéficiaire d'un paiement en espèces ;
- Par une mention portée par l'agent comptable sur les mandats ou documents en tenant lieu et indiquant la date à laquelle a été opéré le paiement par virement ou par chèque ;
- Par un état d'émargement édité après traitement informatique et détaillant les paiements.

Si la partie prenante est illettrée ou dans l'impossibilité de signer, la preuve testimoniale est admise jusqu'à 762,25 € (décret n°59-946 du 3 août 1959 modifié).

Dans ce cas, la mention « pour la partie prenante illettrée » portée sur le moyen de règlement est signée par l'agent comptable et par deux témoins. Au-dessus de ce seuil, une quittance notariée doit être produite (article 1359 du Code civil).

2.3.4.10.2. Les cessions et oppositions

Conformément aux dispositions de l'article 37 du décret GBCP, toutes oppositions ou autres significations ayant pour objet d'arrêter un paiement doivent être faites entre les mains du comptable public assignataire de la dépense.

L'article R.143-3 du code des procédures civiles d'exécution prévoit qu'à peine de nullité, tout acte de saisie doit être signifié au comptable public assignataire de la dépense.

S'agissant des cessions de créances, l'article 6 du décret n° 93-977 du 31 juillet 1993 modifié relatif aux saisies et cessions notifiées aux comptables publics prévoit que la notification d'une cession de créance en application de l'article 1690 du code civil ou d'un bordereau prévu par l'article L.313-23 du code monétaire et financier relatif à la cession et au nantissement des créances professionnelles, est faite au comptable assignataire (cf. § 2.3.5.5.9.1.1).

Ainsi, les oppositions ou significations n'ont d'effet à l'égard de l'agent comptable que si elles sont faites entre ses mains.

Il est de bonne gestion que l'agent comptable informe l'ordonnateur des oppositions.

En matière de marchés publics, une procédure spécifique est prévue par l'article R 2191-58 du code de la commande publique. L'agent comptable ne peut procéder au paiement d'une créance cédée ou nantie que s'il détient l'exemplaire unique, copie certifiée conforme du marché, revêtue de la mention d'exemplaire unique signée par l'ordonnateur, ou un certificat de cessibilité conforme à un modèle défini par arrêté du ministre chargé de l'économie (cf. §2.3.5.5.9.2).

2.3.4.10.3. La vigilance sur l'escroquerie aux virements frauduleux

Dans le cadre de son contrôle du caractère libératoire du paiement, l'agent comptable doit faire preuve d'une vigilance accrue dans les cas de cessions de créance et oppositions à paiement, de modification des coordonnées bancaires d'un fournisseur ou d'affacturage. Au-delà de l'agent comptable, c'est l'ensemble des intervenants de la chaîne de la dépense qui doivent être sensibilisés afin de prévenir les tentatives d'escroquerie.

Une vigilance particulière doit également être portée sur les virements à l'étranger qui représentent une zone de risque majeur. En présence de nouvelles coordonnées bancaires ou de modifications de coordonnées bancaires pour les virements internationaux et/ou d'un montant significatif, il importe que l'opération fasse l'objet d'un contrôle de supervision.

En cas de doute, l'agent comptable est encouragé à vérifier auprès de l'ordonnateur et/ou du créancier les coordonnées bancaires afférentes au paiement demandé. Par exemple, face à une demande de changement de coordonnées bancaires et d'interlocuteur émanant d'une entreprise, il est préconisé de vérifier systématiquement l'authenticité de cette demande en prenant l'attache des interlocuteurs habituels au sein de l'entreprise concernée.

2.3.4.10.4. L'application des règles de prescription

En matière de prescription, les dettes des EPLE sont régies par la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances de l'État, des départements, des communes et des établissements publics, sauf prescriptions particulières.

À noter : Les créances d'un montant inférieur à 8 euros provenant de trop-perçus sont définitivement acquises à l'établissement à l'expiration d'un délai de trois mois à compter de la date de leur notification au créancier (article 21 de la loi n°66-948 du 22 décembre 1966 de finances rectificative pour 1966).

2.3.4.10.4.1.Computation du délai de prescription

Aux termes de l'article 1er de la loi du 31 décembre 1968 précitée, est prescrite au profit de l'établissement, toute créance qui n'a pas été payée dans un délai de quatre ans à partir du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis.

2.3.4.10.4.2.Interruption

Le cours de la prescription est interrompu (article 2 de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968) par :

- Toute demande de paiement ou toute réclamation écrite adressée par un créancier à l'établissement, dès lors que la demande ou la réclamation a trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance.
- Les demandes de paiement ou les réclamations adressées à une autre collectivité publique (Etat, collectivités locales et établissements publics) que l'établissement débiteur, ont également pour effet d'interrompre le délai de prescription. Ainsi, la saisine de l'autorité de tutelle interrompt la prescription courant à l'égard d'une créance de l'établissement.
- Tout recours formé devant une juridiction, relatif au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance, quel que soit l'auteur du recours et même si la juridiction saisie est incompétente pour en connaître, et si l'administration qui aura finalement la charge du règlement n'est pas partie à l'instance ;
- Toute communication écrite d'une administration intéressée, même si cette communication n'a pas été faite directement au créancier qui s'en prévaut, dès lors que cette communication a trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance ;
- Toute émission de moyen de règlement, même si ce règlement ne couvre qu'une partie de la créance ou si le créancier n'a pas été exactement désigné.

L'interruption du délai de prescription a pour conséquence de faire courir un nouveau délai de quatre ans à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu l'interruption.

Toutefois, si l'interruption résulte d'un recours juridictionnel, le nouveau délai court à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle la décision est passée en force de chose jugée.

2.3.4.10.4.3.Suspension

Par ailleurs, la loi institue deux causes de suspension du délai de prescription :

- Lorsque le créancier ne peut agir, en raison d'une incapacité ou d'un cas de force majeure, ou n'a pas connaissance de l'existence de sa créance (article 3 de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968)
- Lorsque le paiement des créances a fait l'objet d'une opposition entre les mains de l'agent comptable (article 5).

Contrairement à l'interruption, la suspension n'a pas pour effet de faire courir un nouveau délai de prescription. Au terme de la période de suspension, la prescription reprend pour la partie du délai restant à courir.

2.3.4.10.4.4.Portée des règles de prescription

L'établissement ne peut renoncer à opposer la prescription.

Toutefois, de manière gracieuse, l'établissement peut relever un créancier de la prescription. Cette décision, qui relève du conseil d'administration, doit être motivée et approuvée par l'autorité compétente pour approuver le budget.

Lors du contrôle de la validité de la créance, l'agent comptable doit vérifier l'application des règles de prescription et de déchéance (article 20 du décret GBCP).

Aussi, le dossier d'ordonnancement transmis par l'ordonnateur doit faire apparaître :

- L'année au cours de laquelle les droits du créancier ont été acquis ;

Et, le cas échéant :

- Le fait interruptif de la prescription et l'année au cours de laquelle il est intervenu ;
- Le fait suspensif, l'année au cours de laquelle il est intervenu ainsi que celle où il a pris fin ;
- La délibération du conseil d'administration relevant le créancier de la prescription.

L'établissement doit, pour pouvoir se prévaloir de la prescription, à propos d'une créance litigieuse, l'invoquer avant que la juridiction saisie du litige au premier degré ne se soit prononcée sur le fond (article 7, 1er alinéa, de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968). En aucun cas, la prescription ne peut être invoquée par l'établissement pour s'opposer à l'exécution d'une décision de justice passée en force de chose jugée. Ainsi, une condamnation pécuniaire ne sera jamais prescrite (article 7, 2nd alinéa).

2.3.4.11. Les sanctions des contrôles effectués par l'agent comptable

2.3.4.11.1. Suspension de paiement

En cas de manquement à l'un des contrôles prévus aux articles 19, 20, et 36 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), l'agent comptable doit suspendre le paiement des dépenses.

Toute suspension doit être écrite et motivée. Elle doit être exhaustive, c'est-à-dire comprendre l'ensemble des irrégularités contenues dans le mandat.

Avant de suspendre le paiement, l'agent comptable peut inviter l'ordonnateur à rectifier ou à compléter les dossiers qui lui paraîtraient irréguliers ou incomplets.

Ce processus suppose une régularisation rapide des dossiers et ne saurait, en toute hypothèse, priver l'agent comptable du droit de recourir à la procédure de la suspension de paiement.

Les mandats non admis sont récapitulés sur un bordereau de transmission spécifique.

À la suite d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut régulariser le mandat, le retirer ou utiliser son droit de réquisition dans les conditions prévues ci-dessous.

Réquisition par l'ordonnateur

Si l'ordonnateur ne procède à aucune régularisation suite à la suspension de paiement et maintient sa demande de paiement, il lui appartient de requérir l'agent comptable.

- Conséquence : en cas de réquisition, l'ordonnateur engage sa responsabilité propre. La réquisition, sous réserve qu'elle soit régulière (respect de la procédure – cas de refus de déférer) dégage donc l'agent comptable de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.
- Procédure : l'ordre de réquisition doit être écrit. L'agent comptable ne saurait déférer à un ordre verbal. Il ne doit pas être ambigu sur l'intention de l'ordonnateur de passer outre à la suspension de paiement.

Par ailleurs, une réquisition ne saurait présenter un caractère permanent. Elle vaut pour une dépense individualisée et l'agent comptable doit donc être requis à chaque fois, même si la dépense présente un caractère répétitif.

Lorsque l'agent comptable a reçu un ordre de réquisition régulier dans la forme et quant au fond, il lui appartient d'y déférer et de procéder au paiement dans les meilleurs délais.

En vertu de l'article L233-1 du code des juridictions financières, le chef d'établissement rend compte à la collectivité de rattachement, à l'autorité académique et au conseil d'administration. L'agent comptable en rend compte au directeur départemental des finances publiques territorialement compétent qui transmet l'ordre de réquisition à la chambre régionale des comptes. Par ailleurs, l'agent comptable joindra l'ordre de réquisition aux pièces du compte financier (cf. § 4.3.1).

Il est rappelé que l'agent comptable doit refuser de déférer à la réquisition dans les cas prévus par l'article L.1617-3 du code général des collectivités territoriales (CGCT), c'est-à-dire quand la suspension de paiement est motivée par :

- L'insuffisance de fonds disponibles ;
- Des dépenses ordonnancées sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elle devrait être imputée ;
- L'absence totale de justification du service fait ;
- Le défaut de caractère libératoire du règlement ;
- L'absence de caractère exécutoire des actes pris.

En cas de refus de la réquisition, l'agent comptable rend compte immédiatement au Directeur régional ou départemental des finances publiques compétent.

2.3.4.11.2. Insuffisance de trésorerie

Lorsque la trésorerie de l'établissement ne permet pas de régler la demande de paiement régulièrement émise, l'agent comptable suspend la mise en paiement des dépenses excédant les disponibilités (article L1617-3 du CGCT). Il notifie à l'ordonnateur la demande de paiement dont le règlement est ainsi différé. Il appartient alors à ce dernier d'indiquer à l'agent comptable l'ordre dans lequel il doit procéder au règlement des dépenses en instance.

Il est inutile d'essayer de résoudre cette situation par voie de réquisition de paiement, d'une part parce que l'impossibilité de payer résulte d'une situation de fait, d'autre part en raison du fait que l'agent comptable n'est pas autorisé à déférer à un ordre de réquisition dans ce cas.

2.3.5. LE PAIEMENT DES DEPENSES

2.3.5.1. Principes

Le paiement est l'acte par lequel l'établissement se libère de sa dette (article 33 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique GBCP).

Lors du paiement des dépenses, la compensation légale doit être mise en œuvre par l'agent comptable dans les conditions spécifiées au § 2.2.4.5.1.

2.3.5.2. Les personnes habilitées à payer les dépenses

Les comptables publics et les régisseurs d'avances ont seuls qualité pour exécuter les opérations de mise en paiement, dans la limite des attributions qui leur sont dévolues et dans les conditions fixées par le ministre du budget (articles 18, 22 et 32 du décret GBCP).

Les mandataires de l'agent comptable et des régisseurs, les régisseurs d'avances et les caissiers peuvent également payer les dépenses.

2.3.5.3. Les modalités de paiement

L'article 34 du décret GBCP prévoit que le paiement aux créanciers est fait par tout moyen ou instrument de paiement prévu par le code monétaire et financier, dans les conditions et les limites fixées par arrêté du ministre chargé du budget.

Toutefois, elles sont principalement réglées, par les moyens énumérés ci-dessous :

- Par virement ;
- Par prélèvement ;
- Par chèque tiré sur un compte de dépôt de fonds au Trésor ;
- En espèces ;
- Par carte bancaire.

Les comptables publics ne peuvent procéder à des paiements par voie de consignation des sommes dues, sauf dans les cas exposés à l'article 35 du décret GBCP.

2.3.5.3.1. Le virement

2.3.5.3.1.1. Domaine d'application

Sont obligatoirement réglées par virement à un compte ouvert au nom du créancier, soit dans une banque, soit chez un comptable du Trésor, toutes les dépenses (y compris les traitements et leurs accessoires) dont le montant net total dépasse 300 € (arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de paiement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques). Ce seuil s'entend de la dette nette de l'établissement vis-à-vis du créancier. Dans le cas des traitements, soldes, salaires et accessoires, ce montant net s'obtient en déduisant de la somme due pour un mois entier les prestations familiales et les indemnités versées en remboursement de frais. Le virement s'impose pour le paiement par fractions inférieures au seuil de 300 € d'une dette totale supérieure à ce montant. L'article 3 alinéa II de l'arrêté du 24 décembre 2012 permet toutefois le recours à d'autres moyens de paiement pour les dépenses publiques suivantes :

- Les dépenses réglées par l'intermédiaire des régisseurs ;
- Les créances indivises ou dont le règlement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de titres ou pièces constatant ses droits et qualités ;
- Les arrérages de pensions et leurs accessoires qui ne sont pas à la charge de l'État ou qui, étant à la charge de l'État, sont payés à l'étranger ;
- Les secours et dépenses d'aide sociale ;
- Les sommes retenues en vertu d'oppositions ;
- Les restitutions ;
- Le remboursement de frais à des agents titulaires de fonctions électives ou consultatives ;
- Les marchés réglés dans les conditions prévues aux articles R2111-2 et suivants du code de la commande publique

2.3.5.3.1.2. Procédure

Le virement est la procédure qui permettra le transfert de fonds du compte trésor de l'établissement tenu par l'agent comptable vers le compte d'un bénéficiaire. Ce transfert s'effectue à l'aide d'un échange de fichier aux normes interbancaires. Il est complété par un état récapitulant les différentes opérations et revêtu de la signature de l'agent comptable.

2.3.5.3.2. Le prélèvement automatique

Les EPLE peuvent recourir au prélèvement automatique pour le paiement de certaines dépenses.

La mise en œuvre de ce moyen de paiement doit néanmoins respecter la règle du paiement après service fait et la règle du paiement avant ordonnancement.

Le prélèvement peut être mis en place pour le paiement des dépenses suivantes :

- Les dépenses après service fait et après ordonnancement préalable dont le montant n'excède pas 300 € ;
- Des dépenses payables sans ordonnancement préalable listées au paragraphe 3.2.2 de l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 quel que soit leur montant.

2.3.5.3.3. Le chèque

Les dépenses qui ne sont pas obligatoirement réglées par virement peuvent être payées par chèque tiré sur un compte de dépôt de fonds au Trésor.

Les chèques sont adressés aux créanciers par l'agent comptable.

Lorsque le chèque est remis au guichet, il convient de vérifier l'identité du bénéficiaire.

Le chèque est régi par les articles L.131-1 et suivants du code monétaire et financier. Les chèques tirés sur un compte de dépôt de fonds au Trésor sont barrés lorsqu'ils excèdent 300 €.

2.3.5.3.4. Les espèces

Le paiement en espèces est possible pour toutes les dépenses qui ne doivent pas être obligatoirement payées par virement, c'est-à-dire dès lors qu'elles sont inférieures à 300 €.

Lorsque le paiement est effectué en numéraire, un avis de paiement est établi par l'ordonnateur ou l'agent comptable.

Avant de procéder à des paiements en numéraire, l'agent comptable doit s'assurer :

- Que le montant de la dépense n'implique pas que celle-ci soit obligatoirement payée par virement
- De l'identité, de la qualité et de la capacité des parties prenantes

Dans la mesure où aucun texte législatif ou réglementaire n'a rendu obligatoire la possession sur le territoire français de la carte nationale d'identité ou du passeport français, il est admis que tout document officiel délivré par une autorité administrative après vérification de l'identité et doté d'une photographie ressemblante puisse être produit par le créancier pour justifier de son identité (permis de chasser, cartes d'identité délivrées par les autorités militaires, livret de solde des officiers mariniers, cartes de séjour des étrangers résidant en France…) (circulaire du 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques).

L'agent comptable est tenu de veiller à ce qu'il y ait conformité absolue entre les acquis des parties prenantes et les signatures apposées sur les déclarations éventuellement produites à l'appui des pièces justificatives.

L'acquit du bénéficiaire est en principe donné sur l'avis de paiement. Il ne doit comporter ni restriction ni réserve. En cas de paiements multiples, si les créanciers ne peuvent signer l'avis de paiement, les acquits sont donnés sur un état d'émargement.

2.3.5.3.5. La carte bancaire

2.3.5.3.5.1. Cadre général

L'article 2 de l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques autorise le paiement par carte bancaire.

Cependant, le montant par opération des paiements par carte bancaire ne doit toutefois pas excéder le seuil de 5 000 € pour les EPN et les EPLE en application de l'article 3 de l'arrêté du 24 décembre 2012.

Seuls les régisseurs, et les agents comptables des EPLE et leurs mandataires peuvent être titulaires d'une carte bancaire Trésor public adossée au compte ouvert au nom de l'établissement public ou au nom de la

régie. Cette carte bancaire sera établie au nom du régisseur, de l'agent comptable ou du mandataire de l'établissement concerné conformément au b) de l'article 2 de l'arrêté du 24 décembre 2012 (exemple : Madame / Monsieur xxxx agent comptable du lycée xxxxx).

La carte délivrée est une carte bancaire professionnelle à débit immédiat d'une durée de validité de deux ans. Elle peut être nationale ou internationale.

Le paiement par carte bancaire peut revêtir deux formes : le paiement de proximité (paiement sur place) et le paiement à distance.

2.3.5.3.5.2. Cadre réglementaire du paiement par carte bancaire à distance.

La modernisation des usages du commerce a engendré un développement des paiements par carte bancaire à distance.

Le paiement par carte bancaire à distance repose sur la communication par le porteur de ladite carte (régisseur ou agent comptable) des seules coordonnées de sa carte (numéro, date de validité et les trois derniers chiffres figurant sur le panonceau signature au verso de la carte), par correspondance, téléphone ou Internet.

Il peut être mis en œuvre pour le paiement :

- Des dépenses après service fait et après ordonnancement préalable inférieures à 5 000 € (article 3 – IV de l'arrêté du 24 décembre 2012);
- Des dépenses payables avant service fait et/ou sans ordonnancement préalable listées dans l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 relative à la modernisation des dépenses et inférieures à 5 000 €.

La mise en œuvre du paiement par carte bancaire à distance, notamment par l'intermédiaire du réseau internet, nécessite le respect de précautions particulières, compte tenu des risques inhérents à ce mode de paiement.

En effet, l'agent comptable est exposé au risque de capture de ses coordonnées carte bancaire non seulement au moment du transit de ces informations sur internet, mais également dans le cadre de l'archivage des données relatives à la carte sur le site du commerçant. En outre, le numéro et la date d'expiration de validité de la carte peuvent être rapidement connus au sein de l'établissement.

La communication de ces informations à un fournisseur ou l'utilisation de la carte bancaire par une personne non habilitée à effectuer des paiements pourrait être analysée par le juge des comptes comme des paiements effectués par un comptable de fait.

Pour renforcer la sécurité, il convient donc de prendre toutes les mesures de confidentialité nécessaires afin de réduire le risque de divulgation au sein de l'établissement des informations relatives à la carte bancaire professionnelle.

Il importe de procéder au paiement à distance par carte bancaire en délivrant uniquement le numéro inscrit sur la carte, et non le code confidentiel, réservé au seul paiement de proximité.

De plus, il est indispensable que le relevé du compte auquel est attachée la carte soit vérifié régulièrement. Le porteur dispose d'un délai de réclamation de 120 jours, à compter de la date de l'opération en cause, pour adresser une réclamation écrite à son teneur de compte (article 13 du contrat porteur).

Le respect de la notion de paiement après service fait

Le paiement à distance par carte bancaire s'oppose à la règle de paiement après service fait, dès lors que très souvent la livraison du bien ou du service ne coïncide pas avec le paiement. Cependant, la notion de service fait pour des achats à distance peut être aménagée dans la mesure où de nombreuses dérogations existent déjà, notamment en matière d'abonnements ou de paiements à la commande pour l'achat d'ouvrages ou de logiciels (§2.3.3.1.2).

Justification de la dépense

Le paiement par carte bancaire, sur place ou à distance, ne dispense pas l'agent comptable ou le régisseur de produire les pièces justificatives prévues par les nomenclatures en vigueur.

Cependant, l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010 relative à la modernisation des procédures de dépenses autorise les agents comptables des EPLE, dans le cas d'une commande passée sur Internet, à procéder au paiement total à la commande à l'appui de l'édition de l'accusé de réception de la commande.

2.3.5.3.6. La carte d'achat

La carte d'achat est autorisée par le décret n°2004-1144 du 26 octobre 2004 relatif à l'exécution des marchés publics par carte d'achat. Ses modalités de mise en œuvre sont définies dans l'instruction N° 05-025-M0-M9 du 21 avril 2005.

La décision de mise en place de la carte achat relève de l'ordonnateur dans le cadre de sa compétence à signer les marchés publics.

La carte d'achat est une carte interbancaire nominative attribuée à chaque agent autorisé par l'ordonnateur à passer des commandes. Chaque carte est associée à un profil qui définit ses conditions d'utilisation (plafond de dépenses en euros par carte, par centre de délégation, par fournisseur référencé, par marché, par transaction réalisée).

Les porteurs de carte achat s'engagent à respecter les conditions d'emplois de la carte conformément au profil défini. La carte achat ne permet pas de retirer des espèces, mais peut servir à tous les achats récurrents de petits montants figurant dans le champ d'application de la carte, à l'exception des marchés publics de travaux.

L'agent porteur de la carte d'achat reste étranger au marché d'émission ; il n'a aucune obligation au titre de ce marché. Les relations entre les agents et leur entité sont régies par un règlement interne qui définit les règles d'utilisation des cartes d'achat ; elles peuvent découler du marché d'émission de carte d'achat, mais l'agent n'est responsable que devant l'entité publique.

La mise à disposition de cartes d'achat fait l'objet d'un contrat entre une entité publique et un émetteur de carte d'achat. Il est désigné sous le terme de « marché d'émission de carte d'achat ».

L'émetteur ne peut être qu'un établissement de crédit ou un organisme mentionné à l'article L518 du code monétaire et financier. Le contrat passé entre l'émetteur de la carte prévoit notamment les conditions du paramétrage des cartes, les délais de paiement aux fournisseurs, les délais de paiement de l'établissement public au vu du relevé des opérations ainsi que tous les moyens nécessaires au partage de l'information entre l'établissement bancaire et l'établissement public.

L'agent comptable associé dès le début du programme de carte d'achat ne paie plus les fournisseurs, mais il paie la banque émettrice des cartes achats sur un compte technique prévu à cet effet dans le marché d'émission de la carte d'achat.

Les opérations effectuées avec cette carte ne sont pas enregistrées directement sur le compte de l'agent comptable. En effet, ce n'est qu'après la prise en charge de la demande de paiement que l'agent comptable effectuera le paiement à destination de l'établissement financier intermédiaire.

2.3.5.4. Le délai global de paiement

Le délai de paiement est défini à l'alinéa 1 de l'article 37 de la loi n° 2013-100 du 28 janvier 2013 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne et précisé par :

- Le décret n° 2018-1075 du 3 décembre 2018 portant partie réglementaire du code de la commande publique (article R 2192-10) ;
- La note de service de la DGFiP du 19 novembre 2013 relative à l'application aux établissements publics nationaux et établissements publics locaux d'enseignement des dispositions relatives à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique et du code du commerce[6].

Pour les EPLE, le délai de paiement est maintenu à 30 jours sauf condition particulière précisée dans les clauses du marché. Ce délai est ramené à 20 jours après la date de la livraison pour les achats de bétail sur pied destinés à la consommation et de viandes fraîches dérivées (article L433-1 code de commerce).

Si l'agent comptable est tenu d'informer l'ordonnateur des paiements qu'il doit engager en application de la loi, il n'est pas en mesure de procéder au mandatement d'office des intérêts moratoires et indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement. Par conséquent, si après avoir alerté l'ordonnateur, et conservé une trace écrite de cette alerte pour prémunir sa responsabilité personnelle et pécuniaire, l'ordonnateur refuse d'engager les paiements des pénalités, l'agent comptable n'a aucun moyen pour procéder au paiement de ces dépenses. Il n'est pas non plus fondé à suspendre le paiement du principal de la créance pour ce motif.

2.3.5.4.1. Le décompte du délai global de paiement

Le point de départ du décompte est :

- Soit la date de réception de la facture (avec preuve de dépôt),
- Soit la date d'exécution des prestations (service fait), lorsque la date de réception de la facture est incertaine ou antérieure à la date d'exécution des prestations (article R.2192-13 du code de la commande publique).

Par ailleurs, conformément à l'article R.2192-14 du code de la commande publique « *La date de réception de la demande de paiement et la date d'exécution des prestations sont constatées par les services du pouvoir adjudicateur ou, le cas échéant, par le maître d'œuvre ou la personne habilitée à cet effet. A défaut, la date de la demande de paiement augmentée de deux jours fait foi. En cas de litige, il appartient au créancier d'apporter la preuve de cette date. La date de réception de la demande de paiement ne peut faire l'objet d'un accord contractuel entre le pouvoir adjudicateur et son créancier.* »

Ainsi, en l'absence de pli recommandé, c'est la date d'arrivée consignée par l'EPLE sur un registre précisant le « courrier arrivé » ou sur les factures qui fait foi.

Concernant les factures obligatoirement transmises sous forme électronique par l'intermédiaire du portail Chorus Pro, conformément aux dispositions de l'ordonnance n° 2014-697 du 26 juin 2014 relative au

6 BOFIP-GCP-13-0021 du 26 novembre 2013.

développement de la facturation électronique, le point de départ du délai global de paiement correspond aux dates suivantes :

- Lorsque les factures sont transmises par échange de données informatisé, à la date à laquelle le système d'information budgétaire et comptable de l'Etat horodate l'arrivée de la facture et, pour les autres pouvoirs adjudicateurs, à la date de notification du message électronique l'informant de la mise à disposition de la facture sur la solution mutualisée, définie à l'article 2 de l'ordonnance n° 2014-697 du 26 juin 2014 relative au développement de la facturation électronique ;
- Lorsque les factures sont transmises par le mode portail ou service, à la date de notification au pouvoir adjudicateur du message électronique l'informant de la mise à disposition de la facture sur cette solution mutualisée[7].

Conformément au code de la commande publique, le délai de paiement ne court pas pour les factures soumises à l'obligation de transmission dans Chorus pro, et qui ont été anormalement communiquées par un autre moyen (exemple : en version papier). En effet, ce délai ne court qu'à compter de sa réception dans Chorus Pro. Pour des raisons de bonne gestion, il apparaît important d'informer l'expéditeur d'une facture, qui n'a pas respecté à tort cette obligation, et de le guider dans le rétablissement de son erreur.

2.3.5.4.2. La suspension du délai global de paiement

Ce délai peut être suspendu une seule fois conformément aux dispositions de l'article R2192-27 du code de la commande publique, notamment en cas de demande de paiement incomplète ou comportant des pièces erronées.

Elle fait l'objet d'une notification au créancier par tout moyen permettant d'attester une date certaine de réception (article R2192-28 du code précité).

À compter de la réception de la totalité des éléments complémentaires demandés, un nouveau délai de paiement de 30 jours est ouvert (article R2192-29 du code précité).

Pour les factures électroniques transmises par l'intermédiaire du portail Chorus Pro, la suspension peut être réalisée dans Chorus Pro en appliquant le statut « suspendue » à la facture, assorti d'un commentaire à l'intention du fournisseur précisant les raisons qui s'opposent au paiement ainsi que les pièces à fournir ou à compléter. Chorus Pro assure la notification de la suspension au créancier dans le respect des conditions prévues à l'article R2192-28 mentionné ci-dessus.

2.3.5.4.3. Le partage du délai global de paiement

Les modalités de partage du délai global de paiement entre l'ordonnateur et le comptable fixées à l'article 12 du décret du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique (20 jours pour l'ordonnateur et 10 jours pour le comptable) ne s'appliquent pas aux EPLE, car l'agent comptable et l'ordonnateur relèvent de la même personne morale. On peut néanmoins envisager un partage de ce délai au sein de l'EPLE, sur la base d'une convention conclue entre l'ordonnateur et l'agent comptable, fixant les modalités pratiques de ce partage dans le cadre des 30 jours (ou des 20 jours) imposés par la réglementation. Les modalités de partage prévues au décret susvisé pourront servir de référence. La répartition conventionnelle du délai entre l'ordonnateur et l'agent comptable n'est toutefois pas de nature à permettre l'engagement d'une action récursoire de

7 Art. R. 3133-15 du code de la commande publique.

l'établissement contre l'agent comptable dans l'hypothèse où le dépassement du délai global de paiement serait dû au dépassement par l'agent comptable de son propre délai.

Les intérêts moratoires, les intérêts légaux et l'indemnité forfaitaire définis ci-dessous sont imputés sur le budget de l'EPLE qui a émis la demande de paiement que le retard du paiement soit imputable à l'ordonnateur ou à l'agent comptable.

Les intérêts moratoires

Le non-respect du délai de paiement ouvre, de plein droit et sans autre formalité pour le fournisseur, le bénéfice d'intérêts moratoires à compter « *du lendemain de l'expiration du délai de paiement jusqu'à la date de mise en paiement du principal incluse.* » (Article R2192-32 du code de la commande publique).

L'EPLE doit s'acquitter du versement des intérêts moratoires et de l'indemnité forfaitaire dans un délai de 30 jours suivant la mise en paiement du principal, c'est-à-dire de la facture (article R2192-36 du code précité.

Les intérêts moratoires courent à compter du jour suivant l'expiration du délai de paiement jusqu'à la date de mise en paiement de la facture incluse. Ils sont calculés en fonction du nombre de jours de retard, en référence au taux directeur de la Banque centrale européenne (BCE) majoré de 8 points selon la formule suivante :

$$\frac{\text{Montant de la facture TTC x nb jours de retard x taux de référence}}{\text{365 jours}}$$

Le taux des intérêts moratoires étant actualisé au 1er janvier et au 1er juillet de chaque année, il convient de prendre en compte le taux en vigueur à la date à laquelle les intérêts moratoires commencent à courir. Les intérêts moratoires peuvent faire l'objet d'une capitalisation conformément à l'article 1343-2 du code civil si celle-ci a été prévue par le contrat ou demandée au juge par le fournisseur.

Si les intérêts moratoires ne sont pas payés dans les 30 jours suivant la date de paiement du principal, le représentant de l'État dans le département adresse à l'ordonnateur, dans un délai de quinze jours après signalement par le créancier, le comptable public ou tout autre tiers, une mise en demeure de mandatement. À défaut d'exécution dans un délai d'un mois à compter de cette mise en demeure, le représentant de l'État procède d'office, dans un délai de dix jours, au mandatement de la dépense (article L.1612-18 du CGCT).

L'indemnité forfaitaire

Tout retard de paiement donne lieu au versement d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement dont le montant est fixé à 40 € (article D2192-35 du code de la commande publique). Cette indemnité, qui s'ajoute aux intérêts moratoires, n'est pas incluse dans la base de calcul de ces intérêts. Elle est due à partir du 1er jour de dépassement du délai réglementaire de 30 jours. Sur production de justificatifs par le créancier, cette indemnité peut être due pour le montant réel des frais de recouvrement qu'il a engagé.

Les intérêts légaux

Le non-respect du délai de 30 jours admis pour s'acquitter des intérêts moratoires donne lieu au versement d'intérêts légaux en application de l'article 1231-6 du code civil, calculés sur le montant des intérêts moratoires d'origine et de l'indemnité forfaitaire de recouvrement. Ces intérêts courent à compter de la mise en demeure adressée par le créancier, relative au paiement des intérêts moratoires et de l'indemnité forfaitaire. Le versement des intérêts légaux ne s'effectue pas de plein droit mais doit

être réclamé par le créancier au pouvoir adjudicateur. Ces intérêts légaux sont calculés au taux légal fixé par arrêté du ministre de l'économie et des finances.

2.3.5.5. Les procédures particulières

2.3.5.5.1. Paiement dans le cas d'une procédure collective

Le jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire, le jugement arrêtant le plan de continuation et le jugement prononçant la liquidation judiciaire font l'objet d'une publication avec l'indication des pouvoirs conférés à l'administrateur dans les formes prévues par l'article R621-8 du code du commerce.

En conséquence, il appartient à l'agent comptable de vérifier les pouvoirs respectifs du débiteur et de l'administrateur et de demander, le cas échéant, l'acquit libératoire de l'administrateur.

2.3.5.5.1.1. Le redressement judiciaire

Le jugement d'ouverture de la procédure de redressement judiciaire désigne deux mandataires de justice qui sont l'administrateur et le représentant des créanciers.

La mission de l'administrateur est fixée par le tribunal. Il est chargé :

- Soit de surveiller les opérations de gestion ;
- Soit d'assister le débiteur pour tous les actes concernant la gestion ou certains d'entre eux. Dans ce cas, tout paiement fait entre les mains de l'entreprise après jugement d'ouverture de la procédure devra comporter l'acquit conjoint du débiteur et de l'administrateur ;
- Soit d'assurer seul, entièrement ou en partie, l'administration de l'entreprise. Dans ce cas, tout paiement devra comporter l'acquit du seul administrateur.

2.3.5.5.1.2. Le plan de continuation de l'entreprise

Le jugement arrêtant le plan fixe la mission du ou des administrateurs et leur attribue les pouvoirs nécessaires à la mise en œuvre du plan.

2.3.5.5.1.3. La liquidation judiciaire

Le jugement qui prononce la liquidation judiciaire emporte de plein droit, à partir de la date du jugement, le dessaisissement du débiteur pour l'administration et la disposition de ses biens. Les droits et actions du débiteur sont alors exercés pendant toute la durée de la liquidation par le liquidateur nommé par le jugement d'ouverture de la liquidation judiciaire. Toutefois, lorsque l'activité du débiteur est poursuivie, l'administration de l'entreprise demeure assurée par l'administrateur qui reste en fonction, ou, à défaut, par le liquidateur.

2.3.5.5.2. Paiement aux héritiers et indivisaires

Les héritiers des créanciers de l'établissement peuvent percevoir les sommes qui leur sont dues, en justifiant de leur qualité par un certificat d'hérédité délivré par le maire de la commune de résidence du défunt ou des héritiers (circulaire du 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques instruction n°01-123-E du 17 décembre 2001) ou, à défaut, par la production :

- Soit du certificat de propriété, délivré en principe par le notaire. Il est toutefois également permis aux greffiers des tribunaux de grande instance ou des cours d'appel ainsi qu'aux juges d'instance de dresser cet acte.
- Soit de l'acte de notoriété, dressé par un juge ou un notaire. Il constitue la pièce essentielle des règlements successoraux et c'est sur cette base qu'est établi le certificat de propriété. Dans cet acte, l'officier public affirme, sur déclaration de deux témoins, qu'il est de notoriété publique et à leur connaissance personnelle que l'intéressé est héritier, ou encore qu'il n'existe pas d'héritier réservataire en cas de succession testamentaire.
- Soit de l'intitulé d'inventaire, dans lequel le notaire indique, sous sa responsabilité, les noms des héritiers.
- Soit du jugement d'envoi en possession, qui permet de justifier de la qualité d'ayant cause universel, de faire inventaire et d'obtenir le paiement des créances.
- Soit d'une attestation sur l'honneur de la qualité d'héritier accompagnée d'une pièce justifiant le lien de parenté lorsque le montant de la dépense est inférieur ou égal à 1 000 €.

2.3.5.5.3. Paiement aux mandataires de droit commun

Le créancier d'un établissement peut donner procuration à un tiers pour encaisser le paiement. Les procurations peuvent résulter soit d'actes notariés soit d'actes sous seing privé. Le seuil en dessous duquel un mandat sous seing privé peut être admis est fixé à 5 300 € (circulaire du 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques, instruction n°01-123-E du 17 décembre 2001).

Cette limite de 5 300 € n'étant fixée par aucun texte législatif ou réglementaire opposable, il est désormais simplement recommandé pour les créances d'un montant important de solliciter de la part du mandataire un acte authentique. En cas de refus de sa part, un mandat sous seing privé servira de pièce justificative au paiement.

2.3.5.5.4. Paiement par l'intermédiaire des avocats

En vertu des articles 416 et 420 du code de procédure civile, l'avocat remplit les obligations de son mandat sans nouveau pouvoir jusqu'à l'exécution du jugement sous réserve que celle-ci soit entreprise moins d'un an après que ce jugement soit passé en force de chose jugée.

Ainsi :

- Dans le délai d'un an, le paiement peut être effectué par l'agent comptable entre les mains de l'avocat sur présentation du RIB ouvert au nom de la caisse des règlements pécuniaires des avocats (CARPA) sans présentation d'un éventuel mandat ;
- Au-delà du délai d'un an, le paiement ne peut être effectué entre les mains de l'avocat que sur présentation d'un mandat sous seing privé ou authentique.

Ces dispositions ne font pas obstacle au paiement direct à la partie de ce qui lui est dû.

2.3.5.5.5. Paiement à un porte-fort

La promesse de porte-fort est une exception au principe selon lequel on ne peut stipuler pour autrui. La promesse de porte-fort est un acte unilatéral qui n'engage le véritable créancier que pour autant que ce

dernier ratifie l'acte ainsi conclu. L'obligation du tiers prend naissance au jour de l'engagement du porte-fort.

L'utilisation de cette procédure délicate est limitée au seuil maximum de 2 400 € (circulaire du 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques, instruction n°01-123-E du 17 décembre 2001).

Ce plafond n'est pas applicable dans l'hypothèse où le notaire est le promettant de porte-fort.

2.3.5.5.6. Paiement entre les mains des notaires

L'agent comptable est autorisé à payer entre les mains des notaires chargés du règlement de la succession d'un créancier décédé et se portant fort pour leurs clients toute somme due au titre d'une succession, sans limitation de montant (circulaire du 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques, instruction n° 01-123-E du 17 décembre 2001). Naturellement, l'héritier ou l'ayant cause peut obtenir le paiement direct si cette formule lui paraît préférable.

2.3.5.5.7. Paiement aux époux

Sous le régime de la communauté légale, chacun des époux a le pouvoir d'administrer seul les biens communs et d'en disposer. Seuls quelques actes particuliers nécessitent l'accord des deux époux. Il en est ainsi des donations entre vifs de biens communs, des aliénations, dons en garantie ou à bail d'immeubles, fonds de commerce ou exploitations dépendant de la communauté.

Toutefois, les époux peuvent dans leur contrat de mariage modifier le régime légal par toute forme de convention non contraire à la loi. Il importe donc que l'agent comptable vérifie les pouvoirs de l'époux bénéficiaire du paiement en exigeant la production du livret de famille, et le cas échéant, de la copie du contrat de mariage.

Ainsi, s'il s'agit d'une dépense consécutive à un acte juridique conclu par un seul des époux, il appartient à l'agent comptable de vérifier que ce dernier avait les pouvoirs de conclure cet acte. Le paiement pourra alors être effectué entre les mains de l'époux auteur de l'acte à moins que son conjoint ne justifie de ses pouvoirs en prouvant, soit qu'il s'agit d'un bien commun de la communauté légale, soit que le régime adopté par les époux le permet.

2.3.5.5.8. Paiement aux élèves majeurs

Conformément aux termes de l'article R531-35 du code de l'éducation, la bourse peut être payée au boursier majeur ou émancipé qui n'est à la charge d'aucune personne.

Les autres prestations et notamment les remboursements des frais de stage s'effectuent dans les mêmes conditions.

Par ailleurs, cette possibilité est étendue aux élèves de plus de seize ans à condition que leurs parents aient manifesté par écrit leur accord.

2.3.5.5.9. Les autres procédures spécifiques

2.3.5.5.9.1. Procédure générale de cession ou de nantissement des créances professionnelles

Tout crédit consenti par un établissement de crédit à une personne morale ou à une personne physique dans l'exercice par celle-ci de son activité professionnelle, peut donner lieu au profit de cet établissement, par simple remise d'un bordereau, à la cession ou au nantissement par le bénéficiaire du crédit, de toute créance que celui-ci peut détenir sur un tiers.

Les créances détenues sur une personne publique peuvent faire l'objet d'une cession ou d'un nantissement de créances dans le cadre prévu par le code monétaire et financier (CMF) (« loi Dailly ») ou dans le cadre des cessions de droit commun prévues par le code civil. La cession ou le nantissement de créances s'effectue par la seule remise d'un bordereau dénommé « acte de cession de créances professionnelles » ou « acte de nantissement de créances professionnelles ». Ce bordereau signé par le titulaire du marché cédant est remis par celui-ci à l'établissement de crédit cessionnaire qui appose la date.

La cession de créance se distingue du nantissement en ce qu'elle a pour effet de faire sortir la créance cédée du patrimoine du titulaire de la créance.

Le nantissement est un contrat par lequel le titulaire de la créance donne en gage la créance à la garantie du financement de son activité par un établissement bancaire.

Ce n'est qu'à compter de la notification au débiteur de la créance cédée ou nantie, effectuée dans les formes prévues par les articles R313-15 et suivants du CMF, que le débiteur se libère valablement auprès de l'établissement de crédit.

En l'absence de notification, le débiteur cédé n'est pas informé que la créance est cédée et ne peut payer le cessionnaire.

A compter de la notification de la cession, un éventuel paiement effectué auprès du titulaire du marché cédant serait dépourvu de caractère libératoire.

2.3.5.5.9.1.1. La notification au comptable assignataire

- La notification ou la signification de la cession de créance doit impérativement se faire entre les mains du comptable assignataire désigné dans les documents contractuels.
- La notification est adressée au comptable public assignataire au moyen d'une lettre recommandée avec demande d'avis de réception ou de tout autre moyen permettant de donner date certaine.
- La cession de droit commun est opposable aux tiers dès que les formalités de l'article 1690 du code civil sont accomplies, soit à la date de la signification faite par exploit d'huissier.
- La notification d'un nantissement de droit commun est faite sous enveloppe ou pli fermé, soit par voie postale, soit par la remise de l'acte au destinataire contre émargement ou récépissé. La date de la notification est, à l'égard de celui à qui elle est faite, la date de réception de la lettre.

2.3.5.5.9.1.2. Acte d'acceptation de la cession ou du nantissement de créances professionnelles

Le comptable public doit impérativement refuser de signer un « acte d'acceptation de la cession ou du nantissement de créances professionnelles » qui lui serait présenté par l'établissement financier car cela ne relève pas de ses compétences.

Ainsi, le Conseil d'Etat a confirmé l'incompétence du comptable pour procéder à l'acceptation d'une cession de créances (CE, 25 juin 2003, Caisse Centrale de Crédit Mutuel du Nord de la France).

Au cas où l'ordonnateur signerait un tel acte d'acceptation sans l'assortir de conditions, l'établissement public ne pourrait plus opposer au cessionnaire les exceptions fondées sur ses rapports personnels avec le signataire du bordereau. Dans un tel cas, l'établissement serait engagé à payer même en l'absence de service fait. De même, il ne pourrait pas minorer le montant de la créance cédée en raison de l'application de pénalités.

2.3.5.5.9.2. Procédure de cession ou de nantissement de créances pour les marchés publics

Les créances détenues sur une personne publique, nées ou à naître de l'exécution des marchés publics répondant à la définition de l'article 4 de l'ordonnance n° 2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics, peuvent faire l'objet d'une cession ou d'un nantissement de créances dans le cadre prévu par le CMF ou par le code civil.

Les articles R 2191-46 et suivants du code de la commande publique prévoient que la notification ou la signification de la cession ou du nantissement doit être faite entre les mains du comptable public assignataire désigné dans le marché.

Les sous-traitants bénéficiaires d'un paiement direct, qui ont été acceptés et dont les conditions de paiement ont été agréées par l'acheteur, peuvent céder ou nantir tout ou partie de leur créance dans les mêmes conditions que le titulaire du marché, à concurrence du montant des prestations qui doivent leur être réglées directement, tel qu'il est défini dans les documents contractuels (article R. 2193-22 du code de la commande publique.

Les pièces justificatives à exiger par les comptables des EPLE sont celles énumérées à l'annexe 1 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

2.3.5.5.9.2.1. Contrôles des mentions requises par l'agent comptable

A réception de la notification, l'agent comptable doit procéder à une vérification de l'acte qui lui a été notifié pour s'assurer qu'il comporte bien les mentions requises obligatoires (cf. art. R313-17 du CMF).

La notification doit comporter les mentions suivantes :

1. Dans les conditions prévues par les articles L313-23 à L313-35 du code monétaire et financier, le titulaire du marché/ le sous-traitant/ le bénéficiaire de la facture ci-dessous désigné comme suit (raison sociale et adresse de l'entreprise cédante) :

« Nous a cédé/nanti en totalité/ en partie par bordereau en date du la (les) créance(s) suivante(s) : Marché nº »

2. L'indication de la commande, comme suit :

« Bon de commande nº...

« Ordre de service nº... (préciser en cas de marché à commandes ou marchés de clientèle).

« Acompte ou facture

« Sous-traité nº (1)...

« Lieu d'exécution...

« Administration contractante... »

3. Le montant ou l'évaluation de la créance cédée ou nantie, comme suit :

« En cas de cession ou de nantissement total : montant ou évaluation :

« En cas de cession ou de nantissement partiel, désignation de la part du marché ou du sous-traité : montant ou évaluation :

« Conformément aux dispositions de l'article L313-28, nous vous demandons de cesser, à compter de la réception de la présente notification, tout paiement au titre de cette (ces) créance(s) à (raison sociale et adresse de l'entreprise cédante). »

4. Le mode de paiement, comme suit :

« En conséquence, le paiement des sommes revenant à l'entreprise ci-dessus devra être effectué à (indication de la personne à l'ordre de laquelle il doit être effectué et du mode de paiement). »

2.3.5.5.9.2.2. La transmission de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité au comptable assignataire

Conformément à l'article R2191-58 du code de la commande publique, le pouvoir adjudicateur remet au titulaire du marché et au sous-traitant payé directement une copie de l'original du marché (contrat ou tout document valant commande) revêtue de la mention d'exemplaire unique et signée par l'autorité contractante, ou un certificat de cessibilité.

Pour les marchés d'un montant inférieur au seuil défini à l'article R2112-1 du code de la commande publique, qui ne revêtiraient pas la forme d'un contrat écrit, le comptable doit disposer d'un certificat de cessibilité comportant les mentions permettant d'identifier la créance cédée, ou nantie.

L'exemplaire unique ou le certificat de cessibilité indique le montant du marché que le titulaire n'envisage pas de confier à des sous-traitants susceptibles de bénéficier du paiement direct, ce montant correspondant au maximum de la créance que le titulaire est autorisé à céder ou à nantir. Le titulaire remet l'exemplaire unique ou le certificat de cessibilité à l'établissement de crédit, qui devra le joindre à l'appui de la notification ou de la signification de cession ou de nantissement de créances faite au comptable public.

Ce document est une pièce justificative indispensable au paiement de la dépense entre les mains de l'établissement bénéficiaire de la cession.

Si le comptable ne dispose pas de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité en même temps que du mandat, il suspend le paiement et le délai de paiement.

2.3.5.5.9.3. L'affacturage

Les factors peuvent, dans leurs relations avec leurs adhérents, avoir recours soit au mécanisme de la subrogation conventionnelle (cf. articles 1346-1 à 1346-5 du code civil), qui est le procédé le plus courant, soit à la cession de créances dite « loi Dailly ».

2.3.5.5.9.3.1. L'affacturage par subrogation

Dans le cas de l'affacturage par subrogation, l'entreprise s'engage, dans le cadre d'une convention, à transférer ses créances au factor.

Il importe peu que le factor notifie ladite convention d'affacturage au débiteur cédé car ce contrat ne constitue qu'une promesse de subrogation ; celle-ci est, le cas échéant, réalisée ultérieurement, grâce à un bordereau qui accompagne et récapitule une série de factures. Ce bordereau est signé par l'entreprise, qui affirme transférer en pleine propriété ses créances au factor moyennant paiement. Une quittance subrogative correspondant au montant du paiement effectué est délivrée.

La subrogation résultant d'un affacturage intervient, dans les livres du factor, au moment de la passation des écritures de paiement et correspond au montant des factures portées au crédit du compte courant de l'affacturé.

La subrogation est opposable au tiers cédé dès qu'elle lui est notifiée par l'inscription d'une mention appropriée dans le corps même de la facture qui est transmise directement au pouvoir adjudicateur. Elle n'est donc pas « notifiée » au comptable assignataire et l'exemplaire unique n'a pas à lui être transmis.

La mention portée sur la facture se présente comme suit :

Paiement à l'ordre de (indication de la société d'affacturage) à lui adresser directement (adresse, numéro de téléphone, n° et coordonnées du compte bancaire à créditer).

Elle le reçoit par subrogation dans le cadre d'un contrat d'affacturage. Elle devra être avisée de toute demande de renseignements ou réclamations.

2.3.5.5.9.3.2. L'affacturage par cession

Dans le cas de l'affacturage par cession, le comptable doit disposer de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité.

La mention portée sur la facture vaut notification de l'affacturage par cession.

L'article R313-16 du CMF précise les mentions obligatoires qui doivent figurer sur la facture affacturée par cession :

1. Le nom de la société d'affacturage, comme suit :

« La créance relative à la présente facture a été cédée à… dans le cadre des articles L313-23 à L313-35 du code monétaire et financier » ;

2. Le mode de paiement, comme suit :

« Le paiement doit être effectué par chèque, traite, billets, etc., établi à l'ordre de (nom de la société d'affacturage ou de son mandataire).et adressé à... ou par virement au compte n° ... chez ....

2.3.5.5.9.4. Paiement à l'étranger

Le décret n° 66-912 du 7 décembre 1966 relatif aux comptables et régisseurs de recettes et d'avances chargés d'exécuter les recettes et dépenses publiques à l'étranger et son arrêté d'application en date du 28 mars 1991 étendent aux comptables du Trésor en métropole, dans les départements et territoires d'outre-mer la possibilité d'exécuter directement des dépenses publiques à l'étranger. Ceux-ci, en tant que teneurs de compte des établissements, peuvent exécuter le virement des dépenses à l'étranger ordonnancées par les ordonnateurs des établissements publics nationaux et locaux, par l'intermédiaire de la Banque de France ou des instituts d'émission d'outre-mer et des départements d'outre-mer (IEOM-IEDOM). Ainsi, les dépenses dont le paiement est assuré par les comptables du Trésor pour le compte des agents comptables des EPLE, ne transitent plus systématiquement par le directeur spécialisé des finances publiques pour l'étranger ou par les payeurs généraux auprès des ambassades de France.

Il convient de rappeler que conformément aux termes de l'instruction précitée de 1994, les opérations de dépenses à l'étranger émises par l'établissement ne constituent pas des dépenses payables avant ordonnancement. Le mandat ou le document en tenant lieu doit donc être émis dans les conditions habituelles.

Par ailleurs, le logiciel DVINT, mis à disposition sur simple demande de l'établissement par la DDFiP teneuse de compte, permet la saisie et la télétransmission d'un fichier des ordres internationaux Banque de France et supprime l'échange d'ordres par voie papier. Ce logiciel garantit une exécution fiable et rapide des virements.

Les applicatifs de gestion des établissements peuvent éventuellement produire eux-mêmes des fichiers de virements internationaux.

La mise en œuvre de SEPA (Single Euro Payment Area) permet de restreindre la procédure de paiement à l'étranger aux paiements en monnaie étrangère (hors euro) et aux fournisseurs dont les banques n'ont pas adhéré à l'espace SEPA.

Les virements en euros ou devises effectués vers des bénéficiaires/comptes bancaires situés **hors de la zone SEPA**, sont traités sur un système interbancaire appelé TARGET2. Les coordonnées bancaires peuvent être au format BIC/IBAN, ou non, selon que le pays a adopté ou non les normes IBAN.

Ainsi, l'EPLE qui doit payer une facture à l'étranger hors zone euro, c'est-à-dire hors de la zone SEPA **et dans une monnaie différente de l'euro**, ne peut pas utiliser ses applications habituelles et doit transmettre différemment ses ordres de paiement internationaux.

Les ordres de paiement de l'EPLE pourront ainsi être saisis dans l'application DVINT, fournie gracieusement par la DGFiP, ou dans tout autre logiciel au format AFB320 acheté par le client auprès de prestataires extérieurs ou, le cas échéant, être établi sur un formulaire papier.

Le fichier ou le formulaire papier seront ainsi transmis à son teneur de compte afin d'être intégrés dans le logiciel BDFDirect2 (applicatif de la Banque de France).

2.3.5.5.9.5. La mise en demeure du créancier

Lorsqu'un créancier refuse, sans motif légitime, de recevoir un paiement qui lui est dû ou l'empêche par son fait, le débiteur peut le mettre en demeure d'en accepter ou d'en permettre l'exécution. La mise en demeure du créancier arrête le cours des intérêts dus par le débiteur et met les risques de la chose à la charge du créancier s'ils n'y sont déjà, sans interrompre le cours normal de la prescription (article 1345 du code civil).

Si l'obstruction du créancier n'a pas pris fin dans les deux mois qui suivent la mise en demeure, le débiteur peut consigner la somme à la Caisse des dépôts et consignations. La consignation libère le débiteur à compter de sa notification au créancier.

2.4. REGLES ET METHODES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION DES PASSIFS ET DES ACTIFS

Le présent chapitre a pour objet de rappeler la définition et les règles de comptabilisation et d'évaluation des passifs, des actifs, des amortissements et des dépréciations.

Ces règles sont reprises au titre 5 « les opérations spécifiques » et sont traitées dans le tome 3 « le cadre comptable » de la présente instruction.

2.4.1. PRINCIPES GENERAUX

- La **définition des passifs** impacte les règles de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges et en limite le champ : dorénavant, une provision pour risques et charges n'est notamment comptabilisée que si le risque ou la charge résulte d'une obligation certaine de l'établissement envers un tiers, qu'il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers, et que le montrant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

- La **définition des actifs** introduit la notion de contrôle de la ressource qui ne s'entend pas exclusivement au sens juridique du terme (la propriété). Le coût d'entrée des actifs est redéfini et les postes de charges différées, de charges à étaler et de frais d'acquisition des immobilisations sont supprimés.

Les dépenses comptabilisées précédemment en charges différées et charges à étaler doivent désormais être enregistrées :

- Soit à l'actif si elles répondent aux critères de définition et de comptabilisation des actifs (incorporation dans le coût d'entrée d'une immobilisation par exemple) ;
- Soit, dans le cas contraire, directement en charges de l'exercice.

Pour comptabiliser une immobilisation à l'actif, il faut notamment que l'établissement s'assure qu'il bénéficiera des « avantages économiques futurs correspondants », au sens de « flux de trésorerie », ou de « potentiel de services ».

La comptabilisation d'un **actif par composants** impose que les différents composants significatifs de l'actif soient identifiés et comptabilisés de manière séparée dès l'entrée de l'actif dans le patrimoine de l'établissement. Pour les actifs composés d'éléments significatifs ayant chacun une utilisation différente, l'EPLE peut choisir de recourir à la comptabilisation par composants. Si l'établissement opte pour ce mode de comptabilisation, un plan d'amortissement propre à chacun des composants devra être établi.

La **définition des amortissements** se réfère à la notion **d'utilisation** et non à des « usages ou pratiques généralement admises ». L'amortissement est étroitement lié aux caractéristiques propres à l'établissement, lequel décide comment il entend utiliser le bien. En conséquence, une modification éventuelle de l'utilisation prévue initialement entraînera, de facto, la révision du plan d'amortissement.

Enfin, à chaque clôture d'exercice, l'établissement doit apprécier, pour chaque actif (y compris pour les actifs amortissables), s'il existe un indice quelconque montrant qu'il a pu perdre notablement de la valeur. Le cas échéant, l'établissement doit effectuer un test de dépréciation et, s'il y a lieu, comptabiliser cette dépréciation.

2.4.2. LES PASSIFS

La définition des passifs a des conséquences notamment sur les règles de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges.

2.4.2.1. Définition d'un passif

Le passif est défini de la façon suivante :

1. Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une **obligation** de l'entité à l'égard d'un **tiers**, se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur, dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une **sortie de ressources** nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers.

2. Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel.

L'obligation peut être légale, réglementaire (exemples : responsabilité civile, obligations de nature fiscale, obligation de remettre en état des installations…) ou contractuelle (dette à l'égard d'un fournisseur qui a livré une marchandise ou rendu un service).

Dans ce cas, l'établissement n'a pas d'autres solutions réalistes que d'éteindre l'obligation résultant de l'attente qu'il a ainsi créée. Il en est ainsi, par exemple, des remboursements ou échanges par un distributeur des marchandises retournées.

3. Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non, y compris un membre du personnel.

4. L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers. Le montant de l'obligation doit pouvoir être estimé de manière fiable.

5. La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

Constituent donc des passifs, les provisions pour risques et charges, les dettes, les charges à payer.

2.4.2.2. Comptabilisation d'un passif

Un passif est comptabilisé lorsque l'obligation existe à la clôture de l'exercice. Si cette obligation n'est qu'éventuelle à cette date, celle-ci ne constitue pas un passif mais un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé au bilan mais mentionné en annexe du compte financier dans les engagements hors bilan.

2.4.2.2.1. Provisions pour risques et charges

Une provision pour risques et charges est un passif certain dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Le fonctionnement d'un établissement est générateur de risques ou de charges. Aussi, le conseil d'administration sur proposition de l'ordonnateur peut vouloir provisionner le risque en le rattachant à l'exercice. Pour provisionner un risque, les conditions de fond suivantes doivent être remplies :

- Le risque ou la charge doivent être nettement précisés quant à leur nature ou leur objet et doivent être évalués avec une approximation suffisante ;
- Le risque ou la charge doivent apparaître comme probables et non pas seulement comme éventuels ;
- Le risque ou la charge doivent résulter d'un évènement survenu au cours de l'exercice.

Il aura donc recours à la technique des dotations aux provisions pour risques et charges. Ces dotations qui créeront une charge pour l'établissement seront enregistrées par une demande de comptabilisation (compte de racine 68) au passif du bilan de l'établissement dans des comptes de classe 1 et de racine 15 Provisions pour risques et charges.

La reprise systématique des montants provisionnés intervient dès que la dépréciation est définitive ou que le risque ou la charge est survenu. Elle se traduit par une demande de comptabilisation aux comptes de racine 78.

2.4.2.2.2. Dettes

Les dettes sont un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Le critère de distinction entre les dettes et les provisions pour risques et charges porte sur la connaissance précise ou non du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Ainsi, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu (c'est la certification du service fait).

2.4.2.2.3. Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains à l'arrêté des comptes dont l'échéance ou le montant présente un faible degré d'incertitude. Il est parfois nécessaire d'en estimer le montant ou l'échéance mais une incertitude est moindre que pour les provisions pour risques et charges. C'est pourquoi, ces charges à payer sont rattachées aux dettes.

Il en est ainsi, par exemple, des sommes dues aux membres du personnel au titre de congés à payer et des charges sociales ou fiscales correspondantes, qui constituent des charges à payer à la clôture de l'exercice et non des provisions pour risques et charges.

Les différentes méthodes de traitement des charges à payer sont exposées au paragraphe 2.5.5.2.1.2.

2.4.2.2.4. Financement de l'actif

L'actif est financé soit sur fonds propres, soit par un financement externe enregistré au passif.

<u>Financement sur fonds propres.</u>

Il y a un financement sur fonds propres lorsqu'aucune recette n'est enregistrée en contrepartie de l'investissement. L'investissement est alors assuré par la capacité d'autofinancement (CAF) dégagée par l'établissement. Il en résultera une diminution du fonds de roulement de l'exercice du fait de l'augmentation des emplois.

<u>Financement externe</u>

Il y a un financement externe de l'actif lorsqu'une recette est enregistrée en contrepartie de l'entrée d'un actif au bilan.

La comptabilisation des financements externes de l'actif est par ailleurs évoquée dans le tome 3, dans les comptes de classe 1.

Ces financements reçus par l'établissement correspondent à :

- Des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- Des financements en espèces destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Une distinction est effectuée entre :

- Les apports rattachés à un actif déterminé. Ils évoluent symétriquement à l'actif qu'ils financent. Si l'actif est amortissable, le financement est repris au résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé en fonction du taux de financement.
- Les apports non rattachés à un actif déterminé. Ils sont maintenus dans les capitaux pour leur montant initial. L'inscription au passif du financement en tant que financement non rattaché à un actif est réalisée au vu des précisions contenues dans la décision attributive, ou à défaut, d'après la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif.

Sauf cas de régularisation, les nouveaux financements sont rattachés à un actif

Le compte de classe 1 à utiliser diffère, d'une part, si le financement provient de l'Etat ou d'un autre financeur et, d'autre part, s'il est rattaché à un actif déterminé ou non.

2.4.3. LES ACTIFS

Le règlement ANC n°2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général redéfinit les actifs ainsi que leurs critères de comptabilisation et d'évaluation.

2.4.3.1. Définition d'un actif

Un actif est un **élément** du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une **ressource que l'entité contrôle** du fait d'événements passés et dont elle attend des **avantages économiques futurs**.

Pour les entités du secteur public dont les EPLE, sont considérés comme des éléments d'actifs, les éléments utilisés pour l'activité et dont les **avantages** économiques **futurs** sont représentés, soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'établissement, soit par la disposition d'un **potentiel de services attendus** de l'utilisation de l'actif et profitant à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.

Constituent donc, entre autres, **des actifs : les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les stocks, les charges constatées d'avance**.

2.4.3.2. Reconnaissance d'un actif

La reconnaissance d'un actif fait appel à deux notions essentielles : le contrôle de la ressource et les avantages économiques futurs.

2.4.3.2.1. Contrôle de la ressource

Dorénavant les critères juridiques (droit de propriété) ne sont plus déterminants pour définir un actif. Les critères économiques deviennent essentiels pour reconnaître un actif. L'existence du contrôle peut s'appréhender à travers les notions suivantes : maîtrise technique de l'élément, prise en charge de son entretien et de la responsabilité en cas de dommage causé aux tiers.

2.4.3.2.2. Avantages économiques futurs et potentiel de services attendus

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité. Les flux de trésorerie sont ceux attendus de l'exploitation de l'actif ou ceux qui découleront de sa revente.

Exemple : un bien qui n'est plus exploité mais qui a néanmoins une valeur vénale doit être maintenu à l'actif.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

2.4.3.2.3. Immobilisations corporelles et incorporelles

2.4.3.2.3.1. Définitions

Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme (bâtiment, véhicule, machine-outil…).

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme (brevet, licence, droit …).

2.4.3.2.3.2. Règles de l'évaluation

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement les immobilisations sont évaluées à leur coût :

- D'acquisition, pour les actifs acquis à titre onéreux ;
- De production, pour les actifs produits par l'établissement

Les immobilisations acquises à titre gratuit sont enregistrées à leur valeur vénale.

Le coût d'acquisition initial d'une immobilisation est constitué par :

- Son prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;
- Tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner ou d'être utilisé.

Exemple de coûts directement attribuables

- Coût de préparation du site ;
- Frais de livraison et de manutention initiaux ;
- Frais de transport, d'installation, de montage, de mise en service ;
- Honoraires de frais professionnels (architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils etc.

Comme souligné par l'instruction DGFiP du 29 janvier 2014 relative aux modalités de comptabilisation des transferts d'actifs entre entités publiques, la mise à disposition de biens réalisée à titre gratuit entre entités publiques, dans le cadre de l'accomplissement d'une mission de service public non marchand, confère à l'organisme bénéficiaire la jouissance de l'actif ainsi que les droits et obligations qui s'y rattachent. L'autorité transférante conserve, elle, la propriété juridique de l'actif transféré, seul le contrôle du bien étant transféré à l'entité receveuse. À la date de transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés à la valeur comptable nette (à savoir valeur brute moins les immobilisations) figurant dans les comptes de l'entité transférante. La valeur brute de l'actif et le cas échéant, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées, sont repris dans les comptes de l'entité receveuse. La comptabilisation des biens ainsi mis à disposition implique nécessairement, à compter du 1er janvier 2014, l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés, au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les actifs acquis à titre gratuit ou par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale, c'est-à-dire pour le montant qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

2.4.3.2.3.3. Comptabilisation par composants

Un composant est un élément principal d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Les établissements qui le souhaitent ont la possibilité de comptabiliser ces éléments de manière séparée du reste de l'actif. On citera en exemple la chaufferie d'un établissement amortie selon un rythme différent de celui de la toiture.

Ainsi les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'EPLE selon un rythme différent et justifiant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, peuvent être comptabilisés séparément dès l'origine puis lors de leurs remplacements.

2.4.3.2.4. Les stocks

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

2.4.3.2.5. Les charges constatées d'avance

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant. Le compte de charges constatées d'avance est un compte d'actif.

2.4.3.3. L'amortissement

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son **montant amortissable** en fonction de son **utilisation**.

La comptabilisation d'amortissements revêt un **caractère obligatoire**. En effet, à la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement de chaque actif amortissable même en cas de résultat nul ou négatif (d'absence ou d'insuffisance de bénéfice).

Plan d'amortissement :

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. La durée d'utilisation peut être déterminée en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif. **Le plan d'amortissement est adopté par le conseil d'administration de l'établissement.**

Le plan d'amortissement est défini à la **date d'entrée du bien à l'actif**. Toutefois, ce plan n'est pas figé. Toute modification significative dans l'utilisation prévue du bien entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

Le montant amortissable d'un actif est sa **valeur brute**.

La valeur brute d'un actif correspond à sa valeur d'entrée dans le patrimoine.

Le mode d'amortissement est linéaire.

Certains actifs tels que les terrains, les titres, certains biens historiques et culturels ne sont pas amortissables.

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont **exploités de façon indissociable**, un **plan d'amortissement unique** est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Un actif est constitué d'éléments exploités de façon indissociable lorsque lors de sa comptabilisation initiale, aucun remplacement d'élément constitutifs de l'actif n'est prévu, ni prévisible.

Cependant, pour les actifs comptabilisés par composants, un plan d'amortissement propre à chacun des éléments comptabilisés séparément doit être retenu.

2.4.3.3.1. L'amortissement des biens acquis sur fonds propres

L'amortissement des biens acquis sur fonds de roulement se traduit par une diminution du résultat de l'exercice. Cependant cette baisse n'a pas d'impact sur la capacité d'autofinancement. Par conséquent, l'amortissement d'un bien financé sur fonds propres ne modifie pas le fonds de roulement.

2.4.3.3.2. L'amortissement des biens acquis sur financement externe

Le patrimoine des EPLE est composé de biens de l'État (article R128–12 du code du domaine de l'État) et de la collectivité mis à disposition par voie de convention, afin qu'il puisse assurer sa mission de service public.

Ce sont des biens dont l'établissement n'est pas propriétaire.

Ces biens devant être inscrits au bilan de l'EPLE, il convient de les amortir afin de constater la perte de valeur du bien pour répondre ainsi au principe de sincérité du bilan et permettre une lecture directe de la valeur nette comptable du bien amorti.

Une procédure ayant les mêmes effets sur le résultat est prévue, conformément aux dispositions du plan comptable général, lorsque le bien est acquis sur subvention et dont le renouvellement dépend de l'attribution d'une nouvelle subvention

Lorsqu'un actif est financé par un apport externe, le financement est repris au résultat sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

Ainsi lorsque l'actif financé est sorti du bilan, le financement rattaché doit être successivement :

- Repris au compte de résultat pour la quote-part non encore reprise ;
- Sorti du bilan.

2.4.3.4. La dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. La dépréciation est réversible et se cumule avec l'amortissement.

2.4.3.4.1. Définition des différentes valeurs

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières.

Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'EPLE, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

Si les flux nets de trésorerie ne sont pas pertinents pour l'EPLE, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus comme le potentiel de services attendu.

2.4.3.4.2. Règles d'évaluation

Si l'EPLE opte pour la méthode de comptabilisation par composants, la comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable (VNC) est effectuée composant par composant. La dépréciation correspond à l'ajustement de la valeur de l'actif immobilisé pour prendre en compte sa valeur actuelle.

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

Cependant, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

L'EPLE doit apprécier à chaque clôture des comptes, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, l'établissement doit au minimum considérer les indices externes et/ou internes suivants :

Indices externes :

- Valeur de marché : durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué (même à titre temporaire) de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
- Changements importants : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPLE, sont intervenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'EPLE opère ou auquel l'actif est dévolu.

Indices internes :

- Obsolescence ou dégradation physique : il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
- Changements importants dans le mode d'utilisation : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPLE, sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on

s’attend à l’utiliser. Ces changements incluent les plans d’abandon ou de restructuration du secteur d’activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d’un actif avant la date prévue préalablement ;

- Performances inférieures aux prévisions : des indications provenant d’un système d’information interne montrent que la performance économique d’un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

Cette liste n'est pas exhaustive. Un établissement peut identifier d'autres indices laissant penser qu'un actif a pu perdre de la valeur. Ces indices imposent également de déterminer la valeur actuelle de l'actif.

a) Tests de dépréciation

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle.

Si l’établissement opte pour la méthode de comptabilisation par composants, la comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée composant par composant.

La comparaison donne lieu aux deux cas suivants :

- Si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, aucune dépréciation n’est comptabilisée. Dès lors il n’est pas besoin de déterminer la valeur d’usage ;
- Si la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable, c’est la valeur la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d’usage qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c’est la valeur d’usage qui est retenue.

Il est rappelé que lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement, c'est-à-dire de manière significative, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- Valeur brute de l’immobilisation : 50 ;
- Amortissements cumulés au 31/12/N : 20 ;
- Valeur nette comptable au 31/12/N : 30.

Hypothèses	**Comparaison** **Valeur actuelle(VA)** **/** **Valeur nette comptable (VNC)**	**Dépréciation**	**Valeur portée au bilan**
Si valeur vénale (VV) = 35	VV = 35 > VNC = 30	**Pas de dépréciation**	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d’usage = 25	VA = 25 < VNC = 30	**Dépréciation** **= 5** (30 - 25)	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d’usage = 10	VA = 20 < VNC = 30	**Dépréciation** **= 10** (30 - 20)	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d’usage = 45	VA = 45> VNC= 30	**Pas de dépréciation**	30

2.4.3.4.3. Suivi des dépréciations

A chaque clôture d'exercice, les dépréciations des actifs sont déterminées selon les modalités précitées.

Selon le sens de la variation, les dépréciations initiales donnent lieu à un complément ou une reprise.

Ainsi, lorsque l'indice, montrant que l'actif a perdu de la valeur, a disparu ou diminué :

- La valeur d'usage est ré-estimée ;
- La dépréciation est ajustée ;
- Le plan d'amortissement est modifié de manière prospective.

La constatation de la dépréciation d'un actif a des conséquences sur son amortissement. En effet, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et donc le plan d'amortissement.

Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des années antérieures.

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

A l'inverse, pour ce même bien, lorsque la dépréciation constatée précédemment est reprise, son financement est reconstitué, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation en fonction du taux de financement.

2.5. LES OPERATIONS SPECIFIQUES

2.5.1. Les opérations de trésorerie

2.5.1.1. L'unité de caisse

Chaque EPLE détient un compte de dépôt de fonds au Trésor (DFT) unique et dispose d'un compte de caisse propre (531) qui comptabilise les espèces de chaque EPLE.

2.5.1.2. Le placement des fonds disponibles

L'article R421-75 du code de l'éducation (CED) prévoit les conditions dans lesquelles les EPLE peuvent effectuer le placement de leurs fonds.

Le dispositif réglementaire de placement de fonds s'articule autour de trois éléments :

- La distinction parmi les fonds constituant la trésorerie de l'établissement, entre ceux qui sont susceptibles d'être placés et ceux qui ne peuvent pas l'être ;
- Les différentes catégories de placement ;
- Le ratio d'autorisation de placement de la trésorerie dont les règles de détermination sont prévues ci-dessous.

2.5.1.2.1. Les fonds susceptibles de faire l'objet d'un placement

Il s'agit :

- Des « excédents d'exercices antérieurs, des libéralités, des produits de l'aliénation d'un élément du patrimoine, des annuités d'amortissement » (fonds déterminés à l'article R421-75 du code de l'éducation) ;
- Des fonds qui ont une origine privée.

En revanche, les fonds publics, c'est-à-dire les subventions versées par les entités publiques (État, collectivités territoriales…), ne peuvent en aucun cas être placés.

2.5.1.2.2. Les catégories de placement de fonds

Les placements budgétaires présentent les caractéristiques suivantes :

- Ils sont soumis à des conditions particulières d'origine des fonds énumérées par le deuxième alinéa de l'article R421-75 précité ;
- Ils font l'objet de prévisions de dépenses dans le cadre du budget ou de décisions budgétaires modificatives. Une délibération du conseil d'administration de l'établissement est donc nécessaire avant chaque souscription ;
- Ils représentent la part de trésorerie considérée comme stable, c'est-à-dire non gagée par des charges. Par conséquent, en termes d'analyse du cycle de trésorerie, de tels placements supposent que la trésorerie de l'établissement est suffisante pour assurer la souscription et le paiement des autres dépenses pendant la durée du placement ;
- Ils sont réalisés exclusivement en titres émis ou garantis par l'État ou en compte à terme ouvert auprès de l'État.

Ces placements peuvent donc être effectués soit :

- En titres émis par l'Etat français d'une durée ou échéance inférieure à un an à savoir en bons du Trésor à taux fixe et intérêts précomptés (BTF), en bons du Trésor à intérêts annuels (BTAN) et en obligations assimilables du Trésor (OAT) ;
- En compte à terme (CAT) ouverts auprès de l'État.

Les placements de trésorerie sont effectués sur décision de l'ordonnateur visée par le comptable compétent de l'Etat territorialement compétent chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable. Ces placements ne sont pas inscrits au budget.

Cependant, bien qu'il soit assimilé à un placement à court terme, le CAT n'est pas une valeur d'État à court terme. Le visa du comptable compétent de l'Etat prévu à l'article R421-75 du code de l'éducation ne s'applique pas. En revanche, l'ouverture d'un CAT doit faire également l'objet d'une décision de l'ordonnateur. La décision porte sur le principe général de souscription d'un CAT, sans qu'une nouvelle décision ne soit nécessaire à chaque ouverture de CAT.

L'analyse du cycle de trésorerie, fondée sur la comparaison entre la situation des disponibilités et les opérations budgétaires, permet de connaître la marge de manœuvre de l'établissement en matière de fonds disponibles et doit précéder toute décision de placement.

2.5.1.2.3. Modalités pratiques des placements de fonds

Tout placement de fonds doit être obligatoirement précédé d'une analyse de trésorerie. Afin de faciliter les opérations de placement des établissements d'enseignement qui ne disposent pas déjà d'un plan de trésorerie, ceux-ci utiliseront un ratio d'autorisation de placement de trésorerie dont les modalités de calcul sont précisées ci-dessous.

Ce ratio, permet d'évaluer, à partir des résultats de l'exercice précédent, la part de la trésorerie que l'EPLE peut placer. Déterminé et visé par l'agent comptable, il est formalisé par un acte du chef d'établissement non soumis à obligation de transmission aux autorités de contrôle et qui sera adressé au comptable compétent de l'Etat territorialement compétent, lors du premier placement de trésorerie.

Ratio = numérateur / dénominateur.

Le numérateur comprend les recettes non publiques, hors opérations d'ordre, et fonds arrêtés au compte financier de l'année précédente auxquelles s'ajoutent les excédents des exercices précédents, les annuités d'amortissements inutilisées, les dons et legs, les produits des aliénations du patrimoine.

Il correspond à l'addition des soldes des comptes 1068, 110, 13418, 165, 28, 70, 746, 748, 751, 756, 758 (hors 7583), 76 (hors 7683).

Le dénominateur comprend l'ensemble des recettes, hors opérations d'ordre, et fonds arrêtés au compte financier de l'année précédente.

Il correspond à l'addition des soldes des comptes 101, 104, 13, 16, 70, 74, 75 (hors 7583), 76 (hors 7683).

Ce ratio appliqué à la trésorerie de l'établissement permet de déterminer le montant maximum du placement autorisé.

2.5.2. LA GESTION DES VOYAGES ET DES SORTIES SCOLAIRES - LA MOBILITE DES ELEVES

La circulaire n° 2011-117 du 3 août 2011 modifiée par la circulaire n° 2013-106 du 16 juillet 2013 relative aux modalités d'organisation des sorties et voyages scolaires au collège et au lycée précise en préambule que « Les déplacements des élèves lors des sorties et voyages scolaires participent à la mission éducative des établissements d'enseignement du second degré. »

A ce titre, ils doivent être budgétisés au service général « activités pédagogiques ». Ils pourront être individualisés en tant que de besoin en recettes et en dépenses par des domaines et des activités

Par ailleurs, le projet de voyage ou de sortie doivent toujours être retenus au niveau de l'établissement, en tenant compte du coût qui ne doit en aucun cas avoir pour conséquence une ségrégation des élèves en fonction des ressources financières de leurs familles.

De même, le voyage ne doit pas avoir pour conséquence de priver les élèves demeurant dans l'établissement de l'enseignement qui doit leur être normalement dispensé.

Le conseil d'administration adopte au titre de l'article R421-20 du code de l'éducation la programmation des voyages et sorties scolaires et leur financement. La sortie scolaire se déroule dans la journée et le voyage se déroule sur plusieurs jours sans excéder cinq jours sur le temps scolaire.

Aucune participation ne peut être demandée aux familles lorsque le déplacement obligatoire.

Les modalités de paiement des factures des voyagistes sont traitées dans les chapitres relatifs à l'exécution de la dépense. Les dérogations à la constatation du service fait sont traitées notamment aux paragraphes 2.3.3.1.1 et 2.3.3.1.2.

La gestion des excédents, attestés par le bilan financier du voyage, s'effectue conformément à l'article 21 de la loi de finances n°66-948 du 22 décembre 1966, modifiée par la loi de finances n°2001-1276 du 28 décembre 2001.

2.5.3. LES OBJETS CONFECTIONNES

Les EPLE, notamment les collèges et les lycées professionnels, dans le cadre des enseignements, les élèves produisent des biens ou services dits « objets confectionnés », dont la vente, autorisée sous certaines conditions, constitue des ressources propres de l'EPLE. Le tarif et les conditions de vente des objets confectionnés sont fixés par une délibération du conseil d'administration.

Une participation des familles demandée préalablement, en début d'année scolaire ou l'achat obligatoire par les familles est à proscrire. Elle serait contraire au principe de gratuité, dès lors que la réalisation de l'objet fait partie intégrante des enseignements.

2.5.3.1. Le remboursement de matière d'œuvre pour exercices d'élèves

Cette procédure est réservée aux élèves des collèges lorsque l'exercice réalisé n'a qu'une faible valeur marchande. Selon la progression pédagogique, le prix de vente, périodiquement actualisé, des différentes réalisations est fixé par le conseil d'administration.

Le tarif ne prend en compte que le coût de la matière d'œuvre et la vente à l'élève ne peut être que facultative répondant ainsi au principe de gratuité énoncé ci-dessus.

Un état récapitulatif est établi afin de servir de justificatif au titre de recettes.

2.5.3.2. Les prestations de service

Cette procédure s'applique dans les établissements assurant des prestations de service ayant un caractère répétitif et n'utilisant que peu de matière d'œuvre par rapport à la main-d'œuvre, tels que :

- Nettoyage, repassage ;
- Entretien des espaces verts ;
- Métiers de l'hôtellerie, etc.

Le conseil d'administration fixe un tarif périodiquement actualisé qui permet l'affichage des prix et l'émission des titres de recettes par l'ordonnateur et leur prise en charge par l'agent comptable.

En fin de mois, un état récapitulatif est établi afin de servir de justificatif au titre de recettes.

2.5.3.3. Les objets confectionnés non suivis en stock

Cette procédure s'applique dans les établissements pour les commandes spécifiques (métiers du bâtiment, de l'automobile…) ne faisant pas l'objet de fabrications en séries destinées à être stockées.

Le client étant connu à l'avance, le montant de l'objet confectionné doit être recouvré avant la sortie de l'atelier ou dès la fin des travaux pour les chantiers extérieurs.

Il convient de noter que des acomptes peuvent être demandés pour les gros travaux, selon l'état des approvisionnements du chantier ou l'état d'avancement des travaux.

Tous ces travaux doivent, préalablement à leur réalisation, donner lieu à l'établissement d'un ordre de service qui permet au responsable des ateliers de faire réaliser la prestation et au service gestionnaire d'établir la facturation.

Les éléments qui permettent de déterminer le coût du produit sont :

- La nature et la quantité des matières premières utilisées, avec référence du bon de sortie des matières acquises par l'établissement, le prix unitaire et le montant total par matière première ; si ces matières premières ont été fournies par le client, cette mention doit être portée et remplacer l'évaluation ;
- L'évaluation des frais de fabrication (force motrice, usage du matériel...) entraînés par l'exécution des travaux ;
- L'évaluation du temps passé.

Le chef d'établissement procède à l'arrêt définitif du titre de recettes.

Conformément aux délibérations du conseil d'administration, ce coût peut résulter soit de l'application d'un coefficient correcteur au prix de l'objet ou de la prestation, soit d'une évaluation forfaitaire.

2.5.3.4. Les objets confectionnés suivis en stock

Cette procédure s'applique dans tous les cas où il y a fabrication en série, et constitution d'un magasin de vente des objets confectionnés. Le conseil d'administration de l'établissement doit périodiquement se prononcer sur le tarif applicable.

Les objets confectionnés sont suivis en stocks via le module dédié de comptabilité auxiliaire qui permet ainsi de fiabiliser et d'améliorer le suivi de la gestion des stocks. Elle nécessite d'établir un référentiel détaillé des articles, dans lequel chaque type d'objet est référencé, décrit, dénombré, évalué au prix unitaire et au prix total. Dans le système d'information, la gestion auxiliaire des stocks doit couvrir notamment :

- Les entrées et sorties de stock,
- La mise en conformité des inventaires physiques avec les inventaires comptables,
- Les variations de stocks de façon automatique,
- Les provisions pour dépréciation de stocks.

Issue du système d'information, la fiche de stock des objets confectionnés permet de suivre l'évolution des ventes de chaque fabrication.

2.5.3.5. Remarques générales

Toutes les ventes d'objets confectionnés, ou prestations de service, pour une valeur égale ou supérieure à un seuil fixé par le conseil d'administration font l'objet d'un relevé mentionnant les bénéficiaires, communiqué pour information au conseil d'administration. Celui-ci fixe également un plafond au-delà duquel son autorisation est nécessaire, préalablement à la vente d'objets ou à la prestation de services.

Dans certains cas, notamment dans les sections hôtelières, il peut être nécessaire en fonction de la structure de l'établissement et intéressant de nommer le responsable des ventes régisseur de recettes, afin de placer l'élève dans les mêmes conditions que celles qu'il connaîtra à sa sortie du cursus scolaire.

Le récapitulatif des ventes est établi en fin de mois.

Dans tous les cas, le titre de recette doit être justifié par la ou les pièces appropriées.

Périodiquement, et au moins une fois par an à la clôture de l'exercice (notamment pour l'arrêt du compte financier), l'inventaire physique doit être effectué. De nature extracomptable, il consiste en un comptage périodique des quantités en stocks et permet de vérifier que les quantités intégrées dans le système d'information sont en adéquation avec les stocks réels.

A cette occasion, les fabrications qui n'ont plus de valeur marchande doivent être extraites du magasin via une écriture de déstockage, sur justificatif du chef d'établissement, afin que ne soient conservées en stock que des marchandises pouvant être vendues.

2.5.4. LES VALEURS INACTIVES

2.5.4.1. Définition

Sont considérées comme valeurs inactives :

- Certaines valeurs, autres que numéraire (ex : dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers), n'entrant pas dans le patrimoine de l'organisme et qui ne doivent donc pas être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'organisme ;
- Des supports de différente nature, qui n'acquièrent de valeur nominale que lorsqu'ils sont mis en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée, cartes de photocopie, etc.).

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

- Effets de commerce : montant
- Timbres, tickets et carte d'abonnement divers : valeur faciale ou valeur d'émission définie par l'organe délibérant de l'organisme
- Objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle
- Autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € unitaire

2.5.4.2. Principes de comptabilité

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

- L'agence comptable ;
- Les correspondants ou intermédiaires divers (régisseurs) ;
- Les clients (par exemple les élèves ou les déposants).

Les valeurs inactives sont suivies via les trois comptes de racine 86 « Valeurs inactives » existants :

861 - Titres et valeurs en portefeuille

862 - Titres et valeurs chez les correspondants

863 - Comptes de prise en charge

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs :

- De réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;
- De préciser ensuite qui les détient ;
- De libérer enfin les agents comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitutions de valeurs.

La comptabilité des valeurs inactives doit être rapprochée périodiquement des valeurs détenues afin de s'assurer de leur correcte comptabilisation.

2.5.4.3. Documents à établir en fin d'exercice

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal des valeurs inactives (se reporter au paragraphe 3.2.12.2 Compte 86-Valeurs inactives pour les modalités de comptabilisation).

La balance des comptes des valeurs inactives est une composante du compte financier de l'établissement. Les chambres régionales des comptes exigent qu'une balance à solde nul ou « état néant » soit incluse dans le compte financier quand bien même l'établissement ne détiendrait aucune valeur inactive.

2.5.5. LA PERIODE D'INVENTAIRE

Les opérations de fin d'exercice répondent à une même règle budgétaire et comptable qui s'articule en un double objectif :

- Respecter le principe de l'annualité budgétaire ;
- Dégager un résultat comptable qui comprenne l'ensemble des opérations relatives à un même exercice.

Ces opérations consistent donc essentiellement d'une part, à rattacher à l'exercice les droits et obligations qui s'y rapportent et d'autre part, à arrêter les opérations de l'ordonnateur.

Elles sont distinguées selon qu'il s'agit :

- D'opérations ayant à la fois un caractère budgétaire et comptable ;
- D'opérations ayant un caractère strictement comptable (voir § 4.2.1).

Qu'elles revêtent un caractère à la fois budgétaire et comptable ou un caractère strictement comptable, les opérations de fin d'exercice sont des opérations d'ordre portées par des demandes de comptabilisation, c'est-à-dire qu'elles ne retracent pas de flux financiers et qu'elles ne mettent pas l'établissement en rapport avec des tiers.

2.5.5.1. Le calendrier

La période d'inventaire d'un exercice, d'une durée de 3 semaines maximum au-delà du 31 décembre N ne peut aller au-delà du 21 janvier de l'année n+1.

2.5.5.2. Les opérations de régularisation des charges et des produits

2.5.5.2.1. Rattachement des charges et des produits à l'exercice

2.5.5.2.1.1. Principes

Les droits constatés pendant un exercice sont rattachés à cet exercice. Ceux résultant d'un service fait se traduiront par des charges à payer et ceux résultant de droits acquis par l'établissement seront à l'origine des produits à recevoir.

2.5.5.2.1.2. La technique des charges à payer (CAP)

La technique dite "des charges à payer" permet le rattachement à l'exercice des dépenses dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée, mais pour lesquelles, à cette même date, l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement de ces dépenses.

- Sur l'exercice N

Au cours de la période d'inventaire, l'ordonnateur certifie les services faits constatés jusqu'au 31 décembre de l'année N, afin de rattacher ces charges à l'exercice. Cette certification est comptabilisée au crédit du compte 4X8.

- Sur l'exercice N+1

Les écritures de l'année N sont contre-passées. Cette contre-passation ouvre des crédits d'extourne sans lien avec les crédits au titre de budget de l'année.

Sur la base des services faits certifiés en N, une demande de paiement est liquidée à l'appui des pièces justificatives et prise ne charge par l'agent comptable pour paiement.

La demande de paiement est liquidée et validée par l'ordonnateur dans le schéma standard de la dépense.

La demande de paiement ne consomme que des crédits d'extourne lorsque la liquidation est inférieure ou égale au service fait de l'année N.

En revanche, la demande de paiement est précédée d'une certification complémentaire du service fait qui consomme des crédits de l'année N+1, si le service fait certifié de l'année N est inférieur à la liquidation.

Si la liquidation définitive est différente de la CAP, la régularisation d'une dépense d'immobilisation aura un impact sur l'amortissement, éventuellement sur le financement externe de l'actif et la reprise du financement. Cet impact sera corrigé par une correction d'écriture.

Charges à payer non régularisées en N+1

Lorsque l'ordonnateur n'a pas reçu les factures au cours de l'exercice N+1, le solde créditeur du compte de charges à payer (compte 4X8) est maintenu tant que l'opération n'est pas régularisée par une demande de paiement ou par un titre de recettes. En effet, une dette doit être maintenue en comptabilité tant que l'obligation correspondante n'est pas éteinte juridiquement.

Les cas de non régularisation des CAP en N+1 doivent demeurer l'exception. En effet, la CAP correspond à une dépense engagée et pour laquelle le service est fait : l'établissement doit faire preuve de vigilance pour relancer les fournisseurs tardant à envoyer leur facture. Si la liquidation définitive est différente de la CAP, la régularisation d'une dépense d'immobilisation aura un impact sur l'amortissement.

2.5.5.2.1.3. La technique des produits à recevoir (PAR)

La technique dite des "produits à recevoir" permet le rattachement à l'exercice des droits acquis par l'établissement avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquels, à cette même date, l'établissement n'a pas encore émis les titres de recettes correspondants.

Les créances nées au cours de l'exercice qui ne peuvent donner lieu à une liquidation définitive au 31 décembre, font l'objet d'une certification par l'ordonnateur sur une base provisoire au cours de la période d'inventaire. Cette certification est comptabilisée au débit du compte 4X8. Sur l'exercice N+1, sur la base des informations certifiées, l'ordonnateur saisit puis valide les titres au vu du montant réel des créances.

Lorsque le montant de la créance réelle est supérieur au montant de la créance certifiée en période d'inventaire, une certification complémentaire impactant la comptabilité budgétaire de l'exercice N+1 est réalisée.

Lorsque le montant de la créance réelle est inférieur au montant de la créance valorisée et certifiée en période d'inventaire, une demande de correction réalisée sur l'exercice N+1 est émise pour régulariser l'impact comptable de la certification de l'exercice N.

Si la liquidation définitive est différente du PAR, la régularisation d'un financement externe de l'actif aura un impact sur la reprise du financement

Produits à recevoir non régularisés au cours de l'exercice N+1

Lorsque l'ordonnateur n'a pas reçu les éléments permettant l'émission d'un titre de recette au cours de l'exercice N+1, le solde débiteur du compte de produits à recevoir (compte 4X8) est maintenu tant que l'opération n'est pas régularisée par une demande de paiement ou par un titre de recette.

2.5.5.2.2. Charges et produits constatés d'avance

2.5.5.2.2.1. Charges constatées d'avance

Le compte 486 enregistre les charges comptabilisées par l'établissement au cours d'un exercice et qui sont rattachables à un ou plusieurs exercices ultérieurs.

Les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges qui ont fait l'objet d'une demande de paiement ou d'une certification du service fait en période d'inventaire. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges relatives à l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486.

Dénouement des opérations en N+1

Afin de rétablir la charge sur le budget N+1, les demandes de comptabilisation sur les comptes de charges concernés sont effectuées avec pour contrepartie le crédit du compte 486 ; le bilan d'entrée débiteur de ce compte est ainsi soldé. Le compte 486 est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit des comptes de charges intéressés de l'exercice.

2.5.5.2.2.2. Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre les produits comptabilisés par l'établissement au cours d'un exercice qui sont rattachables à un ou plusieurs exercices ultérieurs.

En effet, les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits, qui ont fait l'objet d'un titre de recettes ou d'une certification des droits acquis en période d'inventaire, au fur et à mesure de leur naissance,

certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Pour rétablir dans les comptes de la classe 7 le montant des produits se rapportant à l'exercice, ces comptes doivent être débités, en fin d'exercice, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance.

Le compte 487 est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit des comptes de produits intéressés de l'exercice.

Pour rétablir le résultat de l'exercice N+1, les titres sont annulés par des annulations ou réductions de titres émis en période d'inventaire, sur le débit des comptes de recettes intéressés, et imputés au crédit du compte 487.

2.5.6. LES OPERATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

2.5.6.1. Définition des immobilisations

Les immobilisations sont les éléments corporels, incorporels et financiers destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement. Elles ne se consomment pas par le premier usage. Néanmoins, les biens qui répondent à ce critère mais dont la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil de 800 euros hors taxe peuvent ne pas être immobilisés sauf décision explicite du conseil d'administration. Ils sont alors comptabilisés en charges puis éventuellement stockés.

Elles comprennent :

- Les immobilisations incorporelles (compte racine 20) ;
- Les immobilisations corporelles (compte racine 21) ;
- Les immobilisations financières (comptes de racine 26 et de racine 27).

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

L'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles sont toujours utilisées dans l'établissement. En fin d'exercice, un contrôle des immobilisations dont la valeur nette comptable est nulle, doit être réalisé afin de s'assurer que les biens concernés sont toujours utilisables. A défaut, ces biens devront être sortis de l'inventaire et de l'actif par une mise au rebut. Si les actifs immobilisés continuent régulièrement d'être utilisés alors que leur plan d'amortissement est terminé, il convient de revoir la durée de l'amortissement voté pour cette catégorie d'actif afin de vérifier si cette durée d'amortissement est cohérente avec la durée économique de vie du bien.

Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations.

Dans le cas d'un financement externe, ce financement est enregistré dans différents comptes de classe 1. Le financement des immobilisations est enregistré aux comptes 101, 104, 131 ou 134 conformément aux dispositions prévues au tome 3 en commentaire des comptes de la classe 1 concernés.

Une distinction est effectuée entre :

- Les financements reçus de l'État enregistrés aux comptes de racines 101 et 104) ;

Et

- Les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales…) enregistrés dans les comptes de racine 131 et 134.

Pour chaque source de financement, l'État ou un tiers autre que l'État, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé.

2.5.6.2. Évaluation des immobilisations

A sa date d'entrée dans le patrimoine de l'EPLE, la valeur du bien est déterminée :

- Au coût d'acquisition pour le bien acquis à titre onéreux ;
- Au coût de production pour le bien produit par l'EPLE ;
- A sa valeur vénale pour un bien acquis à titre gratuit ;
- A la valeur nette comptable issue des comptes de l'entité « transférante » pour un bien transféré.

2.5.6.2.1. Le coût d'acquisition

Le coût d'acquisition comporte le prix d'achat ainsi que tous les coûts directement attribuables dont les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes.

Les rabais et remises commerciaux sont déduits du prix d'achat.

Les frais accessoires qui sont à ajouter au prix d'achat comprennent notamment :

- Les frais initiaux de livraison et de manutention ;
- Les frais d'installation ;
- Les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs ;
- Les frais administratifs et autres frais généraux attribués à l'acquisition de l'actif ou à sa mise en état de fonctionnement ;
- Le coût de préparation du site ;
- Les frais de démolition ;
- Les frais de démarrage et les frais similaires de pré exploitation, qui permettent à l'actif de le mettre en état de fonctionnement.

Nota : Si normalement les frais accessoires sont les charges déduites des taxes normalement récupérables, cette récupération n'étant pas possible pour un EPLE, le bien sera immobilisé à sa valeur TTC.

2.5.6.2.2. Le coût de production

Le coût de production d'un actif comprend toutes les dépenses pouvant être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme. Il comprend le coût d'acquisition des matières consommées augmenté des autres coûts engagés au cours de l'opération de production (charges directes et indirectes de production, coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située …).

2.5.6.2.3. La valeur vénale

La valeur vénale correspond au prix du marché ou à défaut au prix qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel.

2.5.6.3. Mise à jour de l'inventaire

Conformément à l'instruction du 14 octobre 2013 relative aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières, les biens inventoriés mais non comptabilisés et les biens nouvellement inventoriés dans le cadre d'une démarche volontariste de mise à jour de l'inventaire sont comptabilisés à la valeur vénale qui devient la valeur historique par convention. Exceptionnellement, à défaut de la détermination d'une valeur vénale fiable on utilisera la valeur de remplacement.

Dans le cas où aucune des deux évaluations n'est possible, l'information sera transcrite dans l'annexe du compte financier.

2.5.6.4. Biens mis à disposition des EPLE ou remis en pleine propriété

Les biens corporels mis à disposition des EPLE ou remis en pleine propriété à titre gratuit sont enregistrés dans les comptes de l'entité en contrepartie de comptes de classe 1 relatifs aux financements externes de l'actif.

Ces opérations de mise à disposition ou de remise en pleine propriété sont considérées comme des financements en nature octroyés à l'établissement. Concernant les biens corporels mis à disposition à titre gratuit, ils sont enregistrés, à la date du transfert de contrôle, à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante », en reprenant le cas échéant la valeur brute, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées. La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien. Les cas de mise à disposition d'actifs entre entités du secteur public sont dénommés « transferts d'actifs » (Cf. infra).

2.5.6.5. Transferts d'actifs

La comptabilisation d'un bien à l'actif du bilan est fondée sur le critère de contrôle du bien par l'EPLE et non sur la propriété juridique du bien. Les transferts d'actifs corporels sont réalisés à titre gratuit entre entités du secteur public dans le cadre d'une mission de service public non marchand.

L'entité transférante peut conserver la propriété juridique du bien mais perd le contrôle de l'actif au bénéfice de l'entité receveuse. Ainsi, l'actif est sorti du bilan dès lors qu'il n'est plus contrôlé. L'organisme receveur détient le contrôle s'il maîtrise les conditions d'utilisation du bien transféré ainsi que le potentiel de services ou les avantages économiques futurs dérivés de l'utilisation du bien transféré. L'organisme receveur intègre à son bilan, l'actif contrôlé.

Sont exclus du champ d'application des transferts d'actifs :

- Les cessions à titre onéreux ou gratuit et les dévolutions, dans la mesure où elles se caractérisent par un transfert de propriété juridique ;
- Les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;
- Les transferts d'immobilisations incorporelles et financières ;

- Les contrats concourant à la réalisation d'un service public ;
- Les conventions d'occupation précaire du domaine public (locations encadrées par la loi) ;
- Les biens antérieurement transférés (remis en dotation) et faisant l'objet de conventions de mise à disposition dans le cadre de l'harmonisation juridique des conventions signées entre l'État et les établissements publics.

2.5.6.6. Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités

Comme précisé dans le tome 3, dans les comptes de classe 2, certains biens peuvent être assujettis à un contrôle conjoint de plusieurs entités lorsque les conditions de leur utilisation, de leur potentiel de services et/ou de leurs avantages économiques le justifient. Un accord entre les parties matérialise le contrôle conjoint.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services et/ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif :

- Lorsque l'immobilisation est contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire
- Dans le cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles, elle est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités dites « non contrôlantes ».

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. Lorsque le montant du financement versé par une entité est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart entre le montant de financement et le montant de l'actif inscrit dans ses comptes est alors comptabilisé comme un financement versé, en charges. Lorsque le montant du financement versé est inférieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart est comptabilisé comme un financement reçu, en capitaux propres.

2.5.6.7. Les biens historiques et culturels

Les biens historiques, culturels immobiliers et mobiliers identifiés dans l'instruction du 7 février 2013 relative aux biens historiques et culturels sont comptabilisés :

- Au coût d'acquisition lorsque les biens ont été acquis à titre onéreux ;
- A la valeur dite fiscale ou à la valeur à dire d'expert lorsque les biens ont été reçus à titre gratuit (dons ou legs…).

Nota : Les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.

Ces biens ne sont ni amortis ni dépréciés. L'altération notable partielle fait l'objet d'une information en annexe du compte financier.

Les dépenses ultérieures destinées à l'entretien du bien lorsqu'elles sont immobilisables sont comptabilisées, amorties et éventuellement dépréciées dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés.

Lorsque l'établissement n'en assure plus le contrôle, les biens historiques et culturels sont sortis de l'inventaire dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés.

2.5.6.8. La tenue de l'inventaire

Conformément à l'article R421-64 du code de l'éducation, l'agent comptable tient la comptabilité matières ou en assure le contrôle.

Ainsi, l'inventaire des biens immobilisés est tenu physiquement par l'ordonnateur qui en assure l'identification, la localisation et la conservation. Il tient une comptabilité auxiliaire qui retrace les biens immobilisés par compte d'imputation et par compte de financement. Cette comptabilité permet de connaître la valeur nette comptable de chaque bien grâce au suivi du plan d'amortissement et aux dépréciations subies.

Aussi, à chaque bien correspond une fiche d'inventaire qui comporte notamment les informations suivantes :

- Un numéro d'inventaire ;
- Une identification et une description ;
- Une date d'achat ;
- Un prix d'achat TTC ;
- Une localisation ;
- Un compte d'immobilisation (compte de la classe 2 du plan comptable) ;
- Un ou plusieurs comptes de financements (compte de la classe 1 du plan comptable) ;
- Un plan d'amortissement et la valeur nette comptable.

L'agent comptable en rapprochant la comptabilité générale de la comptabilité auxiliaire des biens immobilisés vérifie la bonne tenue de cette dernière et suit l'évolution comptable du patrimoine de l'EPLE.

Nota : l'inventaire des biens immobilisés est complété par la tenue d'un répertoire qui enregistre les biens sensibles ou attractifs dont la durée de vie est supérieure à un an et qui compte tenu de leur valeur ne sont pas immobilisés. Il enregistre aussi les biens mis à disposition de l'EPLE notamment par les collectivités soit lorsque l'EPLE n'en assure pas le contrôle conformément aux termes de la définition de l'actif (§ 2.4.3.1) soit parce qu'il n'a pas connaissance de leur valeur.

2.5.6.9. Amortissement des immobilisations

Un actif immobilisable est un actif dont la durée d'utilisation par l'entité est déterminable c'est-à-dire lorsque l'usage attendu est limité dans le temps.

Cette limite est donnée par une usure physique, technique (obsolescence) ou juridique (protection légale ou contractuelle).

Arrêté par délibération du conseil d'administration, le plan d'amortissement traduit la répartition en annuités de la consommation des « avantages » attendus d'un bien en fonction de son usage.

La dotation aux amortissements est irréversible. Elle diminue le résultat de l'exercice mais n'entraîne pas de décaissement ni de variation du fonds de roulement. La dotation aux amortissements s'effectue par une demande de comptabilisation à la section de fonctionnement. Les dotations aux amortissements sont prévues au compte de résultat prévisionnel de l'exercice présenté par l'ordonnateur lors du vote du budget.

Tous les biens figurant au bilan de l'établissement sont en principe amortis. Toutefois, les biens dont aucune obsolescence n'est constatée ne sont pas amortissables (ex : les terrains) mais ils peuvent faire l'objet d'une dépréciation. Lorsque le bien a été comptabilisé en contrepartie d'un financement, une demande de comptabilisation est enregistrée, en plus de la dotation aux amortissements, pour permettre la reprise au résultat du financement (au même rythme que l'amortissement pratiqué)

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

A l'inverse, pour ce même bien, lorsque la dépréciation constatée précédemment est reprise, son financement est reconstitué, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation en fonction du taux de financement.

Cette reprise au résultat du financement est une quote-part de l'amortissement pratiqué en fonction du taux de financement de l'actif.

Premier exemple : un actif de 100 k€ financé en intégralité par des fonds versés par le département à l'EPLE => Taux du financement = 100 % de la valeur de l'actif. Si l'actif est amorti sur 10 ans, chaque année, l'amortissement sera de 10 k€ et la reprise du financement sera également de 10 k€.

Deuxième exemple : un actif de 100 k€ financé de moitié par des fonds versés par le département à l'EPLE => Taux du financement = 50 % de la valeur de l'actif. Si l'actif est amorti sur 10 ans, chaque année, l'amortissement sera de 10 k€ et la reprise du financement sera de 5 k€ (la reprise du financement s'étale sur la même durée et au même rythme que l'amortissement).

L'incidence de l'amortissement est ainsi totalement ou partiellement neutralisée au niveau du résultat de l'exercice par la reprise au résultat du financement via une demande de comptabilisation à la section de fonctionnement.

L'amortissement est prévu au budget initial et éventuellement ajusté par une décision budgétaire modificative présentée pour information au conseil d'administration.

2.5.6.10. Dépréciation des immobilisations

La dépréciation d'un actif, présentée au paragraphe 2.4.3.4, constate une perte de valeur ponctuelle réversible qui nécessite un recalcul du plan d'amortissement.

La dépréciation peut résulter de considérations durables externes comme la perte de valeur « marchande », ou internes. On citera à titre d'exemple la dégradation physique, le changement dans le mode d'utilisation ou des performances inférieures aux prévisions.

La dépréciation n'est pas irréversible, mais elle impose un nouveau plan d'amortissement qui est calculé à partir de la valeur nette comptable du moment et du nombre d'années restant dans le plan d'amortissement initial. En cas d'amortissement réel, cette dépréciation se traduit par une charge du service général.

2.5.6.11. Sortie du patrimoine

Les sorties de l'inventaire des biens immobilisés résultent en général de pertes, de vols, de destruction, après réforme, en cas de non emploi (matériel obsolète, changement de structure pédagogique etc.) ou d'amortissement total. Ainsi le bien sorti de l'inventaire sera :

- Mis au rebut ;
- Transféré vers un autre établissement ;
- Désaffecté (la désaffectation n'est possible qu'après autorisation du préfet).

C'est le conseil d'administration qui autorise la sortie de l'inventaire des biens appartenant à l'EPLE. Cette sortie n'a pas d'impact budgétaire lorsque le bien est totalement amorti. En revanche lorsque le bien n'est pas complètement amorti, la sortie de l'inventaire s'effectue en deux temps :

- Par une opération comptable pour la part amortie ;
- Par une écriture budgétaire d'ordre pour la part non amortie.

Cette écriture débite le compte 656 et crédite le compte d'immobilisation intéressé du montant de la part non amortie.

Nota : une opération équivalente sera réalisée en classes 1 et 7 afin de supprimer si besoin les financements externes de l'actif.

Cas particuliers

1. Lorsque le bien est destiné à être vendu car sa valeur marchande est non nulle ou si le bien est immatriculé aux domaines (véhicules), sa sortie de l'inventaire est précédée d'une désaffectation prononcée par le préfet.

C'est l'arrêté de désaffectation du bien qui permet de déclencher les opérations de sortie d'inventaire (autorisation du CA, décision budgétaire modificative et opérations budgétaires et comptables). Le produit éventuel de la vente est constaté par un ordre de recettes au service général « administration et logistique », compte 756 « produits de cession des éléments d'actif ».

2. Lorsque le bien n'appartient pas à l'EPLE, celui-ci propose la désaffectation au propriétaire (collectivité territoriale ou État).

2.5.7. LES OPERATIONS RELATIVES AUX STOCKS

2.5.7.1. Définition des stocks

Les stocks et productions en-cours sont définis comme l'ensemble de biens ou de services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être, soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés au premier usage.

Les stocks proprement dits comprennent :

- Les marchandises, c'est-à-dire tout ce que l'établissement achète pour revendre en l'état ;
- Les approvisionnements, à savoir les matières premières et fournitures (objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués), et les autres approvisionnements, constitués par les matières consommables et les fournitures consommables (objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou

rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités) ;

- Les produits, à savoir les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production), les produits finis, (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) et les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Les productions en cours sont des biens ou services en cours de formation au travers d'un processus de production :

- Les productions de biens sont des produits ou travaux en cours ;
- Les productions de services sont des études ou des prestations de services en-cours.

Seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont la propriété de l'établissement. En font donc partie les biens mentionnés ci-dessus en consignation ou en dépôt chez des tiers.

2.5.7.2. Évaluation des stocks

2.5.7.2.1. A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement

Le montant porté en comptabilité, lors de la certification du service fait, est égal aux coûts d'acquisition, augmentés, s'il y a lieu, des coûts qui ont été engagés pour les amener à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.
Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

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

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

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

Le coût d'entrée ne comprend que les seuls éléments qui interviennent normalement dans sa formation.

Les pertes et gaspillages en sont exclus. L'imputation des frais fixes de production au coût de transformation est basée sur la capacité normale de production (imputation rationnelle). La part de frais fixes non imputés en raison de la sous-activité (production inférieure à la capacité normale) constitue une charge de l'exercice.

Cette capacité normale est pour chaque établissement définie en fonction des moyens dont il dispose et de la production qu'il peut raisonnablement en attendre.

Pour les articles ou catégories individualisables de choses de genre qui ne sont pas interchangeables, ainsi que pour ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des produits spécifiques (corps certains), le coût d'entrée est déterminé catégorie par catégorie ou article par article.

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- Le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- Le coût d'entrée des achats de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés et les existants par la méthode « premier entré/premier sorti » (PEPS) ou une méthode de coût moyen pondéré.

Après chaque entrée et pour chaque nature de marchandises ou de matières, il se détermine selon la formule suivante :

- Valeur du stock précédent + coût des achats entrés en stock ;
- Quantité stock précédent + quantité achetée.

Le coût de production moyen pondéré s'applique aux stocks de produits intermédiaires et de produits. Il est déterminé par le rapport :

- Valeur du stock précédent + coût de la production entrée en stock ;
- Quantité stock précédent + quantité produite entrée en stock.

2.5.7.2.2. A l'inventaire

L'évaluation des stocks et productions en cours est faite à leur valeur actuelle.

Les stocks et productions en cours doivent être évalués unité par unité.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article de la nomenclature de l'établissement.

2.5.7.2.3. A l'arrêt des comptes

La valeur comptable des stocks et des productions en cours est déterminée comme suit.

L'évaluation est faite distinctement en comparant leur coût d'entrée et leur valeur actuelle (lorsque cette valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution). C'est la plus basse des deux valeurs comparées qui est prise en compte. Si la valeur prise en compte est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation.

Toutefois, le coût d'entrée comparé à la valeur actuelle – lorsqu'il est plus élevé que celle-ci – est maintenu pour les stocks et productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution doit intervenir ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois ce coût et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en va de même pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements

ont été individualisés et que le prix de vente couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

2.5.7.3. Classement

Pour les stocks et les en-cours, deux critères de classement ont été retenus :

- La nature physique du bien ou la nature du service ;
- L'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en-cours, production).

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'établissement utilise le critère de la nature physique.

Il établit la nomenclature des biens qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

Lorsque l'établissement utilise concurremment et indistinctement une matière achetée et un produit intermédiaire ou fini fabriqué par lui en tous points semblables et ne se distinguant que par son origine, il peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont utilisés en vue de la vente.

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks.

Les stocks sont comptabilisés dans les comptes de la classe 3 (comptes de stocks et d'en cours).

2.5.7.4. Suivi comptable des stocks

Pour suivre physiquement leurs stocks, les établissements ont le choix entre procéder à un dénombrement périodique et au moins annuel, à savoir, la méthode de l'inventaire intermittent ou organiser un suivi continu qui permette à l'établissement de connaître à chaque instant les quantités détenues, à savoir, la méthode de l'inventaire permanent.

Les opérations qui affectent les comptes 31, 32, 33, 34, 35 relatifs aux stocks sont des opérations comptables qui trouvent leur origine budgétaire en section de fonctionnement (classe 6 ou 7 voir planche 13).

2.5.7.4.1. Le système de l'inventaire intermittent

Dans ce système, le plus simple, la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont créditées au compte 70.

Cependant, cette procédure n'est pas suffisante, car :

- Elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire ;
- Elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Il convient donc d'extraire des comptes de charges les stocks restants pour les retracer au bilan en tant qu'éléments du patrimoine.

La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- De faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- D'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de variation des stocks.

2.5.7.4.2. Comptes 31 et 32 - Stocks de matières et autres approvisionnements

En fin d'exercice ou pour la passation d'un service comptable, après avoir procédé à l'inventaire extracomptable, c'est-à-dire au recensement physique des existants en stock, on calcule la variation qui est égale au stock initial (SI) diminué du stock final (SF). Deux situations peuvent se présenter :

- Variation négative ou stockage complémentaire : dans ce cas, la subdivision du compte de stock concerné 31. ou 32. est débitée de la valeur absolue de la variation par le crédit de la subdivision correspondante du compte de variation 6031 ou 6032 ;
- Variation positive ou déstockage : dans ce cas, la subdivision du compte de stocks concerné 31. ou 32. est créditée du montant de la variation par le débit de la subdivision correspondante du compte de variation 6031 ou 6032.

2.5.7.4.3. Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis

En fin d'exercice ou pour la passation d'un service comptable, après avoir procédé à l'inventaire extracomptable, on calcule la variation qui est égale au stock final diminué du stock initial. Deux situations peuvent se présenter :

- Variation négative ou déstockage : dans ce cas, le compte de stocks 331, 345 ou 355 est crédité de la valeur absolue de la variation par le débit du compte de variation 7133, 7134 ou 7135 ;
- Variation positive ou stockage complémentaire : dans ce cas, le compte de stocks 331, 345 ou 355 est débité du montant de la variation par le crédit du compte de variation 7133, 7134 ou 7135.

Nota : le système de l'inventaire intermittent pratiqué en comptabilité générale est associé à une comptabilité auxiliaire permanente des stocks.

2.5.8. LES OPERATIONS RELATIVES AUX DEPRECIATIONS

2.5.8.1. Dépréciations

La dépréciation constitue une perte de valeur jugée réversible d'un actif, que celui-ci soit amortissable ou non.

Lorsque la dépréciation est relative à un actif amortissable, elle diminue la base amortissable de cet actif, modifiant ainsi le plan d'amortissement (modification prospective). Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'éléments correspondants. (Voir notamment le § 2.5.6.10 Dépréciation des immobilisations).

Une demande de comptabilisation au compte 68 est émise en contrepartie du crédit d'un compte de racine différente selon la nature de la dépréciation :

- Dépréciations des immobilisations : comptes de racine 29 selon le cas (290 Dépréciations des immobilisations incorporelles, 291 immobilisations corporelles, 296 participations et créances rattachées à ces participations, 297 immobilisations financières) ;
- Dépréciations des stocks et en cours : comptes de racine 39 ;

- Dépréciations des comptes de tiers : comptes de racine 49 ;
- Dépréciations des comptes financiers : comptes de racine 59.

Si la dépréciation s'avère temporaire, l'ordonnateur pourra reprendre totalement ou partiellement la dépréciation par un titre de recettes au compte 78 en contrepartie du débit de la subdivision du compte intéressé.

2.5.9. LES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'AGENT COMPTABLE

2.5.9.1. La paie à façon

La mise en œuvre de la paie à façon nécessite la passation d'une convention signée par l'employeur, son comptable et le façonnier. Cette convention décrit le rôle et les obligations de chacun. Elle autorise le prélèvement sur le compte de l'établissement employeur et définit notamment les échanges d'informations indispensables à la liquidation de la paie, à la justification du prélèvement et du paiement des salaires.

2.5.9.1.1. Les opérations de l'employeur

L'employeur est chargé, dans les conditions définies par la réglementation, de recruter les employés et de s'assurer des financements relatifs à ces emplois.

Les crédits sont ouverts dans la comptabilité de l'employeur au budget initial ou par DBM, au service concerné par ces emplois. Les dépenses sont inscrites aux comptes par nature intéressés selon les calculs opérés par le façonnier. L'employeur est chargé de recouvrer les subventions nécessaires au financement. Il donne au façonnier les informations (contrats, état de présence etc.) utiles à la liquidation de la paie. Il valide la paie qui vaut autorisation de prélèvement de son montant au profit du compte DFT de l'EPLE qui héberge le façonnier afin de lui assurer la trésorerie nécessaire au paiement.

L'employeur répond aux exigences du financeur, en terme notamment de justificatifs, afin de recouvrer le montant de la subvention relative au financement du contrat.

Le versement au façonnier s'effectue indépendamment du recouvrement de la subvention.

Les opérations de l'employeur et de son comptable s'effectuent comme décrit ci-dessous :

- Prélèvement automatique du façonnier du montant du salaire chargé traduit dans les comptes de l'établissement employeur par le débit compte 4678 (autres comptes débiteurs ou créditeurs) et le crédit du compte 5151 (Compte trésor) à l'appui d'une demande de versement ;
- Demande de comptabilisation du salaire aux comptes de charges en personnels qui soldera le compte 4678 précédemment cité ;
- Titre de recettes au compte du financeur avec comme contrepartie le compte de classe 4 concerné.

2.5.9.1.2. Les opérations du façonnier

Le façonnier est un service comptable mutualisateur qui dispose de la technicité et des moyens nécessaires à la réalisation de la paie. Il liquide la paie et effectue son paiement uniquement par des opérations comptables à partir d'ordres de paiement débitant le compte 4438 (opérations diverses). Il informe l'employeur des éléments de la liquidation et attend son accord pour effectuer le prélèvement et la mise en paiement des salaires. Les opérations s'effectuent dans un ordre et des délais rigoureux propres à ne pas mettre l'agent comptable dans l'impossibilité de verser les salaires à cause d'un manque

de trésorerie. Il met à disposition de l'employeur toutes les informations utiles à la budgétisation de la paie et à destination des tiers intéressés.

Le prélèvement automatique opéré sur le compte de l'établissement employeur permet de solder le compte 4438.

Le façonnier n'a pas de relation avec le financeur. Par ailleurs les comptes mentionnés ci-dessus sont obligatoirement soldés.

2.5.9.2. Le contrôle allégé en partenariat des dépenses

En application de l'arrêté du 11 mai 2011 (modifié par l'arrêté du 6 janvier 2014) encadrant le contrôle allégé en partenariat des dépenses pris en application du préambule de l'annexe 1 du code général des collectivités territoriales et de l'article 42 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, l'ordonnateur et l'agent comptable peuvent signer une convention instaurant le contrôle allégé en partenariat des dépenses.

Cette convention est précédée d'un audit commun de l'ordonnateur et du comptable portant sur l'organisation et les procédures de leur service. Cet audit s'inscrit dans la maîtrise des risques comptables et financiers décrite au paragraphe 1.1.3.2 de la présente instruction.

La convention décrite à l'article 3 de l'arrêté du 11 mai 2011 ne s'applique qu'à des dépenses inférieures à 1 000 €, voire 2 000 € dans certains cas particuliers. Elle précise notamment la durée du contrôle allégé en partenariat, les conditions d'archivage et de transmission des pièces justificatives concernées par la convention.

La convention est jointe aux pièces générales du compte financier auquel elle s'applique.

Le comptable engage sa responsabilité sur les opérations couvertes par la convention dans les conditions définies par l'article 60 modifié de la loi n° 63-156 du 23 février 1963.

TOME 3 : Le cadre comptable

3.1. LES PRINCIPES DE LA COMPTABILITE

3.1.1. L'OBJET DE LA COMPTABILITE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT

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

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

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

- Le respect de principes ;
- Une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- La mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- L'utilisation d'une terminologie commune.

A cet effet, la comptabilité doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

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

3.1.2. LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DE LA COMPTABILITE

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

3.1.2.1. Le principe de prudence

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

3.1.2.2. Le principe de régularité

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

3.1.2.3. Le principe de sincérité

La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations. A cet effet, la comptabilité saisit et classe toutes les données nécessaires à la réalisation de son objet, pour autant qu'elles puissent être quantifiées, c'est-à-dire exprimées en nombres d'unités appropriées.

Dans le cadre des règles budgétaires et comptables en vigueur dans les EPLE, ces données de base sont enregistrées sans retard afin qu'elles puissent être traitées en temps opportun.

Même si une large partie des opérations comptables relatives aux EPLE sont également enregistrées dans d'autres comptabilités (Etat, collectivités territoriale de rattachement), les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

3.1.2.4. Le principe d'image fidèle

Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les comptes.

3.1.2.5. Le principe de permanence

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information (cf. § 3.1.3. Changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

3.1.2.6. Le principe de continuité de l'exploitation

Le code de commerce prévoit que « Pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités » (article L. 123-20). Pour les établissements publics, le même principe est appliqué puisqu'il convient de toujours se placer dans la perspective d'une continuité de l'existence de l'établissement et donc de la poursuite de ses missions et non d'une dissolution de l'établissement.

3.1.2.7. Le principe de spécialisation des exercices

Le principe de spécialisation des exercices, également appelé principe d'autonomie ou d'indépendance des exercices, se traduit par le découpage de la vie continue des entreprises en exercices comptables. L'exercice comptable dure un an (du 1er janvier au 31 décembre). Au terme de cet exercice comptable, le résultat de la gestion de l'entreprise est déterminé et l'on peut effectuer des prévisions sur le résultat futur. Ce même principe se retrouve dans le secteur des établissements publics et est même conforté par la règle de l'annualité budgétaire.

3.1.2.8. Le principe de non-compensation

Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. La compensation des comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions en vigueur (par exemple, les rabais, remises et ristournes).

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

Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent.

Les écritures du bilan d'entrée sont réalisées au plus tôt, c'est-à-dire dès le basculement d'année pour les comptes de trésorerie et dès l'arrêt des comptes pour les autres comptes.

3.1.3. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

3.1.3.1. Changements de méthodes comptable

3.1.3.1.1. Définitions des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les établissements lors de la confection et la présentation de leurs états financiers.

Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'établissement doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour ce faire, l'établissement doit faire référence aux définitions, critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncées dans la présente instruction, au cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable.

Dans le cas où cette instruction permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'établissement choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie. Ce choix de méthode est présenté dans l'annexe du compte financier en explicitant les raisons du changement ainsi que ses effets.

3.1.3.1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

A. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre.

Un établissement ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- Un changement imposé par un texte réglementaire applicable à l'établissement ;
- Un changement à l'initiative de l'établissement lui-même, susceptible de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat, que sur le patrimoine et permettant ainsi d'obtenir une meilleure information financière de l'établissement.

Les éléments suivants peuvent, par exemple, donner lieu à un changement de méthode comptable :

- Les indemnités de départ ou de compléments de retraite contractualisés par l'établissement avec ses salariés : comptabilisation en provision (méthode préférentielle) ou inscription dans l'annexe du compte financier;

- L'évaluation des stocks : coût moyen pondéré ou premier entré / premier sorti ;
- Les charges financières : possibilité de prise en compte des intérêts d'emprunts dans le coût de l'immobilisation produite par l'établissement ou de certains stocks.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- L'application d'une méthode comptable à des opérations ou événements différents en substance (cf. nature différente) de ceux survenus précédemment ;
- L'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice d'application du changement de méthode comptable doit être imputé en report à nouveau, aux comptes 110 « Report à nouveau créditeur » et 119 « Report à nouveau débiteur ».

Par ailleurs, pour fournir une information comparative, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont également retraitées de manière extracomptable et cette information est communiquée dans l'annexe du compte financier.

Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été retraitées par application des mêmes méthodes comptables. L'ensemble des éléments concernés par le changement doit être ajusté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette.

II. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour un ou plusieurs des exercices présentés dans les états financiers, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date. A ce titre, aucune information comparative retraitée n'est fournie dans les états financiers.

L'annexe du compte financier présente les raisons de cette impraticabilité (totale ou partielle).

III. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

C. Information présentée dans l'annexe du compte financier

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'établissement, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- La nature du changement de méthode comptable ;
- Pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste des états financiers qui a été affecté par le changement ;
- Le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'établissement, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

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

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

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'organisme indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

D. Synthèse

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	**Incidence rétrospective : Oui** **Incidence prospective : Non, sauf si impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.**
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette : Oui** => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x) **Impact sur le compte de résultat : Non**
Information comparative retraitée	**Oui :** Présentation « en pro-forma » du bilan retraité et information dans l'annexe du compte financier des postes concernés du bilan des

	exercices courant et précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.
Information présentée dans l'annexe du compte financier	Justification de ce changement. Présentation des effets sur la situation nette des exercices courant et précédent si application rétrospective

3.1.3.2. Changements d'estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.1.3.2.1. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

A. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par exemple, toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. Il peut s'agir d'une modification de la durée ou du rythme d'utilisation, mais également d'une modification de la base amortissable, notamment suite à la prise en compte d'une dépréciation. Ces révisions du plan d'amortissement s'analysent comme des changements d'estimation qui n'ont d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'établissement. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un établissement à l'autre ou, pour un même établissement, dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

B. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice.

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

C. Information présentée dans l'annexe du compte financier

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

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

D. Synthèse

Changements d'estimations comptables	
Evaluation	**Incidence rétrospective : Non** **Incidence prospective : Oui** => Il ne peut y avoir de modifications qu'au titre de l'exercice en cours et des exercices futurs.
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette : Non** **Impact sur le compte de résultat : Oui**
Information comparative retraitée	**Non**
Information présentée dans l'annexe du compte financier du compte financier	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

3.1.3.3. Corrections d'erreurs

3.1.3.3.1. Définitions

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'établissement portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables :

- Qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- Dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits.

3.1.3.3.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

A. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

I. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective.

La correction d'une erreur d'un exercice antérieur n'impacte pas le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Néanmoins, l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle

elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la correction est réalisée doit être imputé en report à nouveau.

Par ailleurs, pour fournir une information comparative dans les états financiers, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de réalisation de la correction d'erreur sont également retraitées de manière extracomptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette.

II. Limites à l'application du traitement rétrospectif

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

B. Information présentée dans l'annexe du compte financier

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'établissement, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- La nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- Pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- Le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne reprendront pas ces éléments.

C. Synthèse

Corrections d'erreurs	
Évaluation	**Incidence rétrospective : Oui** => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées. **Incidence prospective : Non**
Comptabilisation	**Impact sur la situation nette** : **Oui selon la règle générale** => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x). **Impact sur le compte de résultat : Non**
Information comparative retraitée	**Oui :** Présentation « en pro-forma » du bilan retraité et information présentée dans l'annexe du compte financier des postes concernés du bilan de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).
Information présentée dans l'annexe du compte financier	Information sur les erreurs corrigées et leur impact sur les états financiers des exercices précédent et courant.

3.1.3.4. Impraticabilité de l'application rétrospective

3.1.3.4.1. Principe

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les *connaissances a posteriori* ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- Révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;

- Auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

3.1.3.4.2. Illustrations

A. Cas où il n'est pas possible de déterminer, pour un exercice présenté, l'incidence rétrospective d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur

II convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et, compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné. De plus, il est d'un montant significatif.

En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque, apprécié au 31 décembre N-1, qui peut être évalué à 150 K€ mais postérieurement à l'arrêté des comptes, sera comptabilisé en affectant directement la situation nette à l'ouverture de l'exercice N.

Le compte 119 « Report à nouveau – solde débiteur » sera débité à hauteur de 150 K€ par le crédit du compte 1511 « Provisions pour litiges ».

B. Cas où il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur rattachable à un exercice antérieur

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Par exemple, au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1, alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test.

Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test.

A la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.

3.1.4. ARTICULATION BUDGET / COMPTABILITE

La comptabilité budgétaire de l'établissement embrasse, pour l'ensemble du budget voté par le conseil d'administration, tout ce qui concerne les droits acquis par l'établissement ainsi que les engagements pris et les services faits. Elle s'exécute conformément à la destination des dépenses et des recettes selon un référentiel propre aux EPLE. Elle est reliée à la comptabilité générale lors de la prise en charge par l'agent comptable de ces opérations de recettes et de dépenses exécutées selon leur nature.

La comptabilité budgétaire et la comptabilité générale sont exécutées dans le cadre d'un processus dématérialisé encadré par un contrôle interne afin d'assurer la meilleure qualité comptable.

3.1.4.1. Le contrôle interne comptable et financier

Le contrôle interne comptable et financier (CICF) constitue le vecteur pour atteindre la qualité comptable qui passe par la sécurisation des procédures financières et comptables. Il n'est pas l'affaire de spécialistes mais doit impliquer tous les acteurs de la chaîne financière et comptable.

L'objectif de qualité des comptes est défini par l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

En application de l'article 57 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), la qualité des comptes doit répondre aux objectifs suivants :

- Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;
- Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;
- Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;
- Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;
- Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

La sécurisation des procédures financières et comptables est facilitée par la démarche du CICF qui repose sur les étapes suivantes :

1- Identifier et hiérarchiser les risques comptables :

- Définir la fonction comptable à travers une cartographie des processus ;
- En fonction d'objectifs de qualité comptable, établir une cartographie des risques (identification des risques par les audits, les contrôles externes, les contrôles des agents et de l'encadrement) se déclinant dans un plan d'action pluriannuel afin de maîtriser ces risques

2- Renforcer le dispositif de contrôle interne :

- Organiser la fonction comptable y compris sur le plan informatique : attribution et séparation des tâches, suppléance et supervision, points de contrôle (plan de contrôle…) : diminution des risques par les modifications des procédures, la révision de l'organisation et la formalisation des contrôles de supervision ;
- Documenter l'organisation (formalisation d'organigrammes fonctionnels, de fiches de postes et des délégations de signature), les procédures (réalisation de fiches de procédure) et les risques : diminution des risques par les formations, les instructions et autres directives ;
- Garantir une piste d'audit par une parfaite traçabilité des acteurs et des opérations (mise en place de la traçabilité de toute la chaîne CICF depuis l'organigramme fonctionnel jusqu'aux

contrôles), y compris sur le plan informatique (continuité de l'activité, intégrité et force probante des données comptables).

3- Evaluer le contrôle interne :

- Diagnostiquer les processus par les acteurs de la fonction comptable ;
- Auditer par des acteurs extérieurs à la fonction comptable (audit) ;
- Réaliser un reporting sur le résultat des évaluations afin d'enrichir la cartographie des risques.

3.1.4.2. Exécution des opérations

En application de la règle de l'annualité budgétaire et du principe de spécialisation des exercices, l'année budgétaire et l'exercice comptable commencent le 1er janvier et s'achèvent le 31 décembre.

En comptabilité générale, la comptabilisation des opérations repose sur le principe des droits constatés, à savoir :

- tous les droits acquis au cours d'un exercice doivent impérativement faire l'objet, au titre de cet exercice, d'un titre de recettes, qu'ils aient donné lieu à encaissement ou non (article R. 421-67 du code de l'éducation) ;

- tous les services faits avant le 31 décembre de l'exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice.

Afin de dégager un résultat comprenant l'ensemble des opérations de l'exercice, les droits constatés au 31 décembre N qui n'ont pas donné lieu à l'émission de titre de recettes ou de demande de paiement peuvent être rattachés à l'exercice N pendant la période d'inventaire (cf. Paragraphe 2.3.4.3.2 – La période d'inventaire).

Les actes budgétaires comptabilisés au titre de l'exercice écoulé se dénouent alors sur l'exercice suivant.

Plusieurs dates doivent donc être distinguées en fin d'exercice :

Le 31 décembre de l'année N : date de clôture des comptes correspondant au dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états du compte financier N. La période d'inventaire qui se prolonge au-delà du 31 décembre N ne concerne pas la trésorerie. En effet, les soldes dégagés sur les comptes de disponibilités constituent la balance de sortie qui sera reprise au 1er janvier N+1 en balance d'entrée de l'exercice qui s'ouvre. Ainsi, toutes les opérations d'encaissement ou décaissement réalisées à compter du 1er janvier N+1 sont comptabilisées dans les écritures de l'exercice N+1, y compris lorsqu'elles dénouent des opérations de l'exercice N en cours de clôture.

La date de fin de période d'inventaire : cette période s'étend du 1er janvier N+1 jusqu'au 21 janvier N+1 au plus tard. Elle permet la réalisation des travaux de fin d'exercice ou opérations d'inventaire (comptabilisation des charges à payer, des produits à recevoir, des charges et produits constatés d'avance, amortissements, dépréciations, stocks, provisions ...).

Toute opération réalisée durant la période d'inventaire est datée du 31 décembre de l'année N, date de clôture des comptes.

La date d'arrêté des comptes est la date à laquelle le conseil d'administration adopte le compte financier.

3.1.4.3. Dispositions concernant les régularisations de dépenses

3.1.4.3.1. Demande de paiement émise pour un montant inférieur aux droits du créancier

Si une demande de paiement, déjà prise en charge par l'agent comptable, a été établie pour un montant inférieur aux droits du créancier, il est procédé à l'émission d'une demande de paiement complémentaire traitée dans les mêmes conditions que la demande initiale et faisant référence à cette dernière.

3.1.4.3.2. Demande de paiement émise pour un montant supérieur aux droits du créancier

Lorsque la demande de paiement a été émise pour une somme supérieure aux droits du créancier, le mode de régularisation diffère suivant la période au cours de laquelle intervient la régularisation.

1. Avant la clôture de l'exercice

Une demande de reversement faisant référence à la demande de paiement erronée est établie.

La demande de reversement conduit à un rétablissement automatique de crédit budgétaire. Lors de sa prise en charge par l'agent comptable, le compte de classe 6 ou de classe 2 qui avait primitivement supporté la dépense est crédité par le débit du compte :

- De tiers primitivement crédité (ex : compte 401- Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations, si la dépense n'a pas encore été payée ;
- De tiers intéressé ou par simplification du compte 463 - Autres comptes débiteurs - Titre de recettes à recouvrer dans le cas contraire.

En fin d'exercice, la différence entre le total des demandes de paiement émises (dépenses brutes) et le total des demandes de reversement correspond au total des dépenses nettes de l'exercice.

2. Après la clôture de l'exercice

Dans le cas de trop-payés constatés sur exercices antérieurs, la régularisation, sauf si celle-ci relève d'une correction d'erreur décrite au § 2.3.4.6.1, donne lieu à émission d'un titre de recettes, dont le montant est inscrit en recettes au budget de l'exercice courant.

Ce titre de recettes qui doit comporter la référence à la demande de paiement initiale et le motif de la régularisation est émis au crédit du compte :

- De classe 2 intéressé lorsque la régularisation se rattache à une acquisition d'immobilisation ;
- 7583 lorsqu'il s'agit de produits de gestion courante provenant de l'annulation de demande de paiement des exercices antérieurs ;
- 7683 lorsqu'il s'agit de produits financiers provenant de l'annulation des ordres de paiement des exercices antérieurs.

Lorsque la régularisation concerne la classe 2, il convient de rétablir l'éventuel financement de l'actif, les amortissements et les reprises de financements par des corrections d'écritures présentées dans l'annexe du compte financier.

La régularisation intervenant après la clôture de l'exercice ne donne pas lieu à rétablissement de crédits.

3.1.4.3.3. Demande de paiement émise sur imputation budgétaire erronée

La réimputation à effet budgétaire d'une dépense *a posteriori* de la demande de paiement est de la responsabilité exclusive de l'ordonnateur. La procédure permet uniquement de corriger ou modifier l'imputation d'une activité ou d'un domaine d'une dépense.

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

3.1.4.4. Dispositions concernant les régularisations de recettes

3.1.4.4.1. Titre de recettes émis pour un montant inférieur aux droits acquis par l'établissement

Les erreurs dans les bases de calcul ou dans les décomptes d'un titre de recettes donnent lieu, lorsqu'elles se traduisent par une différence en moins, à l'émission d'un titre complémentaire traité dans les mêmes conditions que le titre original auquel il est fait référence.

3.1.4.4.2. Titre de recettes émis pour un montant supérieur aux droits acquis par l'établissement

Lorsqu'il s'agit de redresser une erreur entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés, la méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de l'ordre de recette correspondant :

1. Avant la clôture de l'exercice

Une demande de réduction ou d'annulation de recette faisant référence au titre de recette erroné est établi par l'ordonnateur avec le motif de la correction.

Sa prise en charge par l'agent comptable conduit à débiter le compte qui avait enregistré la recette par un crédit :

- Du compte 4664 - Excédents de versements à rembourser, si le titre a été recouvré ;
- Du compte de tiers primitivement débité, dans le cas contraire (ex : le 4112 - Elèves et étudiants - frais de restauration et d'hébergements).

2. Après la clôture de l'exercice

Dans le cas d'excédents de recettes constatés sur des exercices antérieurs, la régularisation, si celle-ci ne relève pas des modalités de corrections décrites au § 2.2.3., donne lieu à l'émission par l'ordonnateur d'une demande de paiement, dont le montant est inscrit en dépenses au budget de l'exercice courant au débit de l'un des comptes suivants :

- 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs, lorsque la régulation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement
- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordre de recettes des exercices antérieurs, lorsque la régulation se rattache à sa gestion financière
- Compte de classe 1 initialement crédité lorsque la régulation se rattache à une opération en capital.

3.1.4.4.3. Titre de recettes émis sur imputation erronée

La réimputation à effet budgétaire d'une recette *a posteriori* de la constatation du droit permet uniquement de corriger ou modifier l'imputation d'une activité ou d'un domaine d'une recette. Elle est de la responsabilité exclusive de l'ordonnateur.

Rappel : Le code activité ou le domaine sont facultatifs en recette

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

3.1.4.5. Classification des opérations

Les opérations comptables sont budgétaires ou non budgétaires. Elles génèrent ou non des flux financiers. Certaines de ces opérations peuvent nécessiter un suivi détaillé dans une comptabilité auxiliaire par exemple comptabilité des stocks, de l'actif et de son financement, des tiers…).

3.1.4.5.1. Opérations budgétaires

Les opérations budgétaires avec flux financiers

Elles trouvent leur origine dès la certification d'un service fait (dépenses) ou de l'acquisition d'un droit (recettes). Elles constatent, généralement, la naissance d'une dette ou d'une créance. Ces opérations qui donnent lieu à l'émission de demandes de paiement à réception des factures ou de titres de recettes, établis à l'encontre ou au bénéfice d'un tiers s'inscrivent dans le cadre de l'exécution du budget. Elles mouvementent un compte budgétaire (compte de classe 1, 2, 3, 6, 7)[8] en contrepartie d'un compte de tiers et se dénouent par un décaissement ou un encaissement. Les opérations budgétaires avec flux financiers ont un impact sur le compte de résultat ou le tableau de financement et le fonds de roulement.

Les opérations budgétaires sans flux financiers

Ces opérations sont réalisées à l'initiative de l'ordonnateur. Elles ont été autorisées et prévues au budget. Elles sont enregistrées en comptabilité générale et dans la comptabilité budgétaire. Elles sont portées par des demandes de comptabilisation et concernent principalement les opérations relatives aux stocks, amortissements, dépréciations et provisions. Ces opérations budgétaires sans flux financiers ont un impact sur le compte de résultat et éventuellement le fonds de roulement.

3.1.4.5.2. Opérations non budgétaires

Ces opérations sont uniquement constatées dans la comptabilité générale. Non inscrites au budget, elles ne donnent pas lieu à émission de demande de paiement ou de titre de recettes.

Les opérations non budgétaires avec flux financiers (opérations de trésorerie) :

Elles sont à l'initiative de l'agent comptable ou de l'ordonnateur. Il s'agit des opérations qui, en principe, mouvementent un ou des comptes non budgétaires (compte 165, comptes de tiers ou financiers) entre eux et donnent lieu à un flux de trésorerie. Ces opérations sont portées par des demandes de versement. Elles concernent essentiellement les opérations effectuées pour le compte de tiers (bourses …), les remboursements de trop perçus, le versement d'avance.

8 Remarque : les comptes de classe 1, 2 ou 3 ne sont pas toujours budgétaires.

Les opérations non budgétaires sans flux financiers

Il peut s'agir d'opérations internes d'ordre non budgétaire, initiées par l'ordonnateur et visées pour acceptation et comptabilisation par l'agent comptable (exemple : transfert de travaux terminés aux comptes d'imputation définitive). Il peut également s'agir d'opérations internes d'ordre comptable, relevant des seules mises à jour, régularisations et écritures pour solde des comptes, passées par l'agent comptable sous sa seule responsabilité. Ces opérations sont portées par des demandes de comptabilisation.

3.1.4.5.3. Articulation des sections

Les prévisions de produits et de charges de la section de fonctionnement permettent de déterminer un résultat de fonctionnement de l'exercice (excédent ou déficit). Ce résultat prévisionnel de l'exercice permet la détermination d'une capacité ou d'une insuffisance d'autofinancement traduisant ainsi la capacité de l'établissement à financer les besoins pérennes liés à son existence.

La capacité d'autofinancement (CAF) ou l'insuffisance d'autofinancement (IAF) représentent le résultat issu des seules opérations de la section de fonctionnement susceptibles d'avoir une incidence sur la trésorerie lors d'un exercice budgétaire.

Pour le budget, il s'agit de prévisions : produits, charges, résultat, CAF ou IAF.

La CAF ou l'IAF constituent le lien entre le résultat de la section de fonctionnement et la section des opérations en capital (ou tableau de financement).

La section des opérations en capital (tableau de financement) présente d'une part, les ressources d'investissement - CAF et recettes en capital (financements externes de l'actif, cessions d'immobilisations …) et d'autre part, les emplois de ces ressources – IAF et dépenses en capital (acquisitions d'immobilisation, remboursement d'emprunts ...).

Pour le budget ou dans le compte financier, la section des opérations en capital est présentée en équilibre par inscription, selon le cas, du côté des ressources d'une ligne intitulée « diminution du fonds de roulement », ou du côté des emplois d'une ligne intitulée « accroissement du fonds de roulement ».

3.1.4.5.4. Enregistrement des opérations

La comptabilité budgétaire est tenue par l'ordonnateur et rend compte de l'exécution du budget conformément aux prévisions.

La comptabilité générale est tenue par l'agent comptable qui s'assure, par ailleurs, que les dépenses et les recettes sont conformes aux autorisations budgétaires votées par le conseil d'administration de l'établissement.

Le compte financier rend compte de l'exécution du budget et présente les documents de synthèse comptable.

S'agissant de la nomenclature comptable, elle retient principalement le critère de la nature de l'opération.

Toutefois, si la section de fonctionnement correspond au compte de résultat, il en va autrement des rapports entre le bilan et la deuxième section budgétaire, ou section « des opérations en capital ».

3.2. LA COMPTABILITE GENERALE

La comptabilité des établissements publics locaux d'enseignement est tenue selon le principe de la partie double. C'est-à-dire que toute opération donne lieu aux mouvements, d'une part, d'un ou plusieurs comptes en débit, d'autre part d'un ou plusieurs comptes en crédit, l'ensemble des sommes portées en débit étant égal à l'ensemble des sommes portées en crédit.

Toute opération donne lieu à une écriture comptable, justifiée par les pièces adéquates qui sont dans le cadre de l'exécution du budget et selon les cas :

- Une demande de paiement ;
- Une demande de reversement ;
- Un titre de recette ;
- Une demande de réduction ou d'annulation de recette ;
- Une demande de comptabilisation.

En dehors du cadre de l'exécution du budget, à l'appui du débit de certains comptes de la classe 2 et 4, précisés infra :

- Une demande de versement ;
- Encaissement sans opération budgétaire ;
- Une demande de comptabilisation.

Toutes les demandes de versement émanant de l'ordonnateur ou du comptable sont suivies selon une numérotation unique.

A partir des écritures comptables sont élaborés des documents de synthèse : compte de résultat et bilan.

Les planches d'écritures comptables sont contenues dans l'annexe 2.

3.2.1. LES DEMANDES DE VERSEMENT

Elles sont établies à l'initiative de l'ordonnateur ou de l'agent comptable, et soumises à leur validation, en fonction de leurs compétences respectives.

Les demandes de versement constituent l'objet de gestion d'opérations non budgétaires avec flux financier sortant (opérations de trésorerie).

Il est précisé que ces demandes de versement ne peuvent en aucun cas servir de support pour le paiement de dépenses réglées sans ordonnancement préalable.

3.2.1.1. Les demandes de versement à l'initiative de l'ordonnateur

Sont émises à l'initiative de l'ordonnateur les demandes de versement relatives notamment :

- Aux avances et acomptes versés sur commandes (4091) (dans le cadre du processus nominal de la dépense) ;
- Aux avances et acomptes au personnel (compte 425) (dans le cadre du processus de paye) ;

- Aux opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux et établissements publics (compte 443 ou 4668) (sauf pour les opérations effectuées dans le cadre de la paye à façon ;
- Aux placements à court terme de valeurs mobilières (compte 50).

3.2.1.2. Les demandes de versements à l'initiative de l'agent comptable

Sont émis à l'initiative de l'agent comptable les demandes de versement relatives notamment :

- Aux retenues de garanties et oppositions (comptes 4017 et 4047) ;
- Aux oppositions (comptes 427 et 4667) ;
- A la TVA à décaisser (compte 4455) ;
- A la TVA à régulariser ou en attente TVA (compte 4458) ;
- Aux virements à réimputer (compte 4663) ;
- Aux excédents de versement à rembourser (compte 4664) ;
- Aux autres dépenses à régulariser (compte 4728) ;
- Aux opérations effectuées dans le cadre de la « paye à façon » dans l'établissement payeur (4434).

Présentation matérielle

Les demandes de versements sont numérotées dans une série unique et continue ouverte par exercice.

Elles doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- L'exercice d'origine ;
- La date d'émission ;
- La date de prise en charge de l'agent comptable ;
- Le nom et prénom du valideur (ordonnateur ou délégué) et du comptable assignataire ;
- Le numéro de pièce le type d'opération ;
- Le compte mouvementé ;
- Les nom, qualité et adresse du tiers ;
- Le moyen de règlement et, s'il s'agit d'un règlement par virement, le numéro du compte à créditer ;
- Le montant de la somme à payer ou à encaisser ;
- Le montant des retenues et oppositions éventuelles ;
- Le montant net à payer ou à encaisser.

3.2.2. LES ENCAISSEMENTS SANS OPERATIONS BUDGETAIRES

Les encaissements sans opérations budgétaires constituent l'objet de gestion d'opérations non budgétaires avec flux financier entrant (opérations de trésorerie).

Exemple : encaissement d'une caution au compte 165

3.2.3. LES DEMANDES DE COMPTABILISATION

Les demandes de comptabilisations sont des opérations sans flux financiers qui, selon le cas, ont ou n'ont pas un impact sur le budget.

Lorsqu'elles impactent le budget, elles sont le plus souvent exécutées en période d'inventaire et concernent principalement la comptabilisation :

- Des charges à payer et les produits à recevoir ;
- Des amortissements ;
- Des dépréciations et provisions (dotations et reprises) ;
- Des variations de stocks.

Tout au long de l'exercice, les demandes de comptabilisation permettent également l'enregistrement des mises en services d'immobilisation, les sorties d'inventaires (impact budgétaire pour la part non amortie via le compte 656), les déficits constatés avant émission de l'ordre de versement (comptes 4291) ainsi que les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.

3.2.4. LA NOMENCLATURE COMPTABLE :

Plan comptable

Classe 1 : Comptes de capitaux

10 - Financements d'actifs et réserves
101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État
104 - Financement rattachés à des actifs déterminés - État (dont contrepartie des biens remis)
1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État (solde créditeur ou nul)
10411 - Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements - État
10412 - Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété - État
10413 - Financement des autres actifs - État
1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (solde débiteur ou nul)
10491 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements - État
10492 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis pleine propriété - État
10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs - État
106 - Réserves
1068 - Réserves de l'établissement (solde créditeur ou nul)
10681 - Réserves communes
10684 - Réserves services spéciaux (si suivi particulier après délibération du CA)
10687 - Réserves service restauration hébergement (si suivi particulier après délibération du CA)

11 - Report à nouveau
110 - Report à nouveau (solde créditeur ou nul)
119 - Report à nouveau (solde débiteur ou nul)

12 - Résultat net de l'exercice (excédent ou déficit)

120 - Résultat de l'exercice (excédent - solde créditeur)
129 - Résultat de l'exercice (déficit - solde débiteur)

13 - Financement de l'actif par des tiers autres que l'état

131 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État (solde créditeur ou nul)
1312 - Région
1313 - Département
1314 - Commune et groupement de communes
1315 - Autres collectivités et établissements publics
1317 - Union européenne
1318 - Autres Financements

134 Financements rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État (solde créditeur ou nul)
1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État
13412 - Régions
13413 - Départements
13414 - Communes et groupements de communes
13415 - Autres collectivités et établissements publics
13417 - Union européenne
13418 - Autres financements

1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État (solde débiteur ou nul)
13492 - Régions
13493 - Départements
13494 - Communes et groupements de communes
13495 - Autres collectivités et établissements publics
13497 - Union européenne
13498 - Autres financements

15 - Provisions pour risques et charges (solde créditeur ou nul)

151 - Provisions pour risques
1511 - Provisions pour litiges
1515 - Provisions pour pertes de change
1518 - Autres provisions pour risques
157 - Provisions pour gros entretien ou grande révision
158 - Autres provisions pour charges
1582 - Provisions pour CET
1583 - Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales

16 - Emprunts et dettes assimilés (solde créditeur ou nul)

165 - Dépôts et cautionnements reçus
1651- Dépôts et cautionnements reçus - Elèves et étudiants
1652- Dépôts et cautionnements reçus - Autres tiers
167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques

18 - Compte de liaison

185 - Opérations de trésorerie

Classe 2 : Comptes d'immobilisations

20 - Immobilisations incorporelles (solde débiteur ou nul)

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
2053 - Logiciels
2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

21 - Immobilisations corporelles (solde débiteur ou nul)

211 - Terrains
212 - Agencements - Aménagements de terrains
213 - Constructions
214 - Constructions sur sol d'autrui
215 - Installations techniques, matériels et outillages
216 - Collections
217 - Biens historiques et culturels
218 - Autres immobilisations corporelles
2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire)
2182 - Matériel de transport
2183 - Matériel de bureau et informatique
2184 - Mobilier
2186 - Emballages récupérables

23 - Immobilisations en cours (solde débiteur ou nul)

231 - Immobilisations corporelles en cours
232 - Immobilisations incorporelles en cours
237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

26 - Participations et créances rattachées à des participations (solde débiteur ou nul)

261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers
266 - Autres formes de participation (dont participation à constitution de patrimoine commun)

27 - Autres immobilisations financières (solde débiteur ou nul)

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
272 - Titres immobilisés (droit de créance)
275 - Dépôts et cautionnements versés

28 - Amortissement des immobilisations (solde créditeur ou nul)

280 - Amortissement des immobilisations incorporelles
2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
28053 - Logiciels
28058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
281 - Amortissements des immobilisations corporelles
2812 - Agencements - Aménagements de terrains
2813 - Constructions
2814 - Constructions sur sol d'autrui
2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillages
2818 - Autres immobilisations corporelles
28181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire)
28182 - Matériel de transport
28183 - Matériel de bureau et informatique
28184 - Mobilier
28186 - Emballages récupérables

29 - Dépréciations des immobilisations (solde créditeur ou nul)

290 - Dépréciations des immobilisations incorporelles
291 - Dépréciations des immobilisations corporelles
293 - Dépréciations des immobilisations en cours
296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
297 - Dépréciations des autres immobilisations financières

Classe 3 : Comptes de stocks et d'en cours

31 - Matières premières (solde débiteur ou nul)
311 - Denrées
313 - Matières d'œuvre

32 - Autres approvisionnements (solde débiteur ou nul)
321 - Matières consommables
3211 - Charbon
3212 - Fuel
3213 - Bois
3218 - Autres combustibles
322 - fournitures consommables
3221 - Trousseaux (linge)
3222 - Fournitures scolaires
3223 - Fournitures administratives
3224 - Produits d'entretien
328 - Autres approvisionnements stockés

33 - En cours de production de biens (solde débiteur ou nul)
331 - Produits en cours (objets confectionnés)

34 - En cours de production de services (solde débiteur ou nul)
345 - Prestations de services en cours

35 - Stocks de produits (solde débiteur ou nul)
355 - Produits finis (objets confectionnés)

39 - Dépréciations des stocks et en cours (solde créditeur ou nul)
391 - Dépréciations des matières premières et fournitures
392 - Dépréciations des autres approvisionnements
393 - Dépréciations des en cours de production de biens
394 - Dépréciations des en cours de production de services
395 - Dépréciations des stocks de produits

Classe 4 : Comptes de tiers

40 - Fournisseurs et comptes rattachés
401 - Fournisseurs ordinaires (solde créditeur ou nul)
4012 - Fournisseurs - Achats de biens ou prestations
4017 - Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions
404 - Fournisseurs d'immobilisations (solde créditeur ou nul)
4042 - Fournisseurs d'immobilisations
4047 - Retenues de garanties et oppositions
408 - Fournisseurs - Factures non parvenues (solde créditeur ou nul)
4081 - Fournisseurs - Factures non parvenues
4084 - Fournisseurs d'immobilisations - Factures non parvenues
409 - Fournisseurs débiteurs (solde débiteur ou nul)
4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - Clients et comptes rattachés
411 - Clients prestations restauration et hébergement (solde débiteur ou nul)
4112 - Frais de restauration et d'hébergements au forfait (Elèves et étudiants)
4113 - Frais de restauration à la prestation
412 - Clients - Autres prestations (solde débiteur ou nul)
4122 - Prestations de sorties et voyages scolaires

4123 - Prestations de formation
4128 - Autres prestations
416 - Clients douteux ou litigieux (solde débiteur ou nul)
418 - Clients - Produits non encore facturés (solde débiteur ou nul)
4181 - Prestations de restauration et d'hébergement - Produits non encore facturés
4182 - Autres prestations - Produits non encore facturés
419 - Clients créditeurs (solde créditeur ou nul)
4191 - Avances reçues frais de restauration et d'hébergement
4192 - Avances reçues - autres prestations
41921 - Avances reçues Voyages et sorties
41922 - Autres avances reçues
4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - Personnel et comptes rattachés
421 - Personnel - Rémunérations dues (solde créditeur ou nul)
423 - Personnel - Remboursement de frais (solde créditeur ou nul)
425 - Personnel - Avances et acomptes (solde débiteur ou nul)
427 - Personnel - Oppositions (solde créditeur ou nul)
428 - Personnels - Charges à payer et produits à recevoir
4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer (solde créditeur ou nul)
4286 - Personnel - Autres charges à payer (solde créditeur ou nul)
4287 - Personnel - Produits à recevoir (solde débiteur ou nul)
429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs (solde débiteur ou nul)
4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement
4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement
4294 - Débets constatés par arrêté du ministre
4295 - Débets constatés par arrêt du juge des comptes

43 - Sécurité sociale et organismes sociaux
431 - Sécurité sociale (solde créditeur ou nul)
437 - Autres organismes sociaux (solde créditeur ou nul)
438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
4382 - Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer (solde créditeur ou nul)
4386 - Organismes sociaux - Autres charges à payer (solde créditeur ou nul)
4387 - Organismes sociaux - Produits à recevoir (solde débiteur ou nul)

44 - Etat et autres collectivités publiques
441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir
4411 - Etat (solde débiteur ou nul)
44111 - Subventions pour charges de service (lycées et collèges d'Etat)
44112 - Subventions programme 140, enseignement scolaire du premier degré
44113 - Subventions programme 141, enseignement scolaire du second degré
44114 - Subventions programme 214, soutien de la politique de l'éducation nationale
44115 - Subvention programme 230, rémunération assistance éducative
44116 - Subventions programme 230, vie de l'élève - autres dispositifs
44117 - Subventions d'investissement
44118 - Autres subventions de l'Etat (autres ministères)
4412 - Collectivité de rattachement (solde débiteur ou nul)
44122 - Subvention de fonctionnement
44123 - Subventions d'investissement
44125 - Aides à caractère social au profit des élèves
44128 - Autres subventions de la collectivité de rattachement
4414 - Subventions spécifiques d'établissements publics (solde débiteur ou nul)
44141 - Subvention contrats aidés (ASP)
44146 - Subvention formation continue
44147 - Subvention formation par l'apprentissage
44148 - Autres subventions d'établissements publics

4416 - Financements européens (solde débiteur ou nul)
4417 - Financements internationaux (hors Europe) (solde débiteur ou nul)
4418 - Autres subventions (solde débiteur ou nul)
4419 - Avances sur subventions (solde créditeur ou nul)
44191 - Avances subventions de l'Etat
441912 - Subventions programme 140, enseignement scolaire du premier degré
441913 - Subventions programme 141, enseignement scolaire du second degré
441914 - Subventions programme 214, soutien de la politique de l'éducation nationale
441915 - Subvention programme 230, rémunération assistance éducative
441916 - Subventions programme 230, vie de l'élève
441917 - Subventions d'investissement
441918 - Autres subventions de l'Etat
44192 - Avances subventions de la collectivité de rattachement
441923 - Subventions d'investissement
441925 - Subventions aides à caractère social au profit des élèves
441928 - Autres subventions de la collectivité de rattachement
44194 - Avances subventions d'établissements publics
441941 - Subvention contrats aidés
441946 - Subvention formation continue
441947 - Subvention formation par l'apprentissage
441948 - Autres subventions d'établissements publics
44196 - Avances subventions financements européens
44197 - Avances subventions organismes internationaux (hors Europe)
44198 - Avances autres subventions
442 - État - Prélèvement à la source - Impôt sur le revenu
4426 - État - Prélèvement à la source (solde créditeur ou nul)
443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux et établissements publics
4431 - Opérations pour le compte de l'Etat
44311 - Opérations pour le compte de l'Etat - bourses nationales
44318 - Autres opérations pour le compte de l'Etat
4432 - Opérations pour le compte de la collectivité de rattachement
44321 - Opérations pour le compte de la collectivité de rattachement - bourses
44328 - Autres opérations pour le compte de la collectivité de rattachement
4433 - Opérations pour le compte des organismes internationaux
4434 - Opérations pour le compte d'autres établissements publics
44341 - Opérations pour des EPLE (paye à façon prélèvement)
44342 - Opérations pour des EPLE (paye à façon opérations d'ordre)
44348 - Opérations pour d'autres établissements publics
4438 - Opérations diverses
445 - Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires
4452 - TVA due intra - communautaire
4455 - TVA à décaisser (TVA à payer)
44551 - TVA à décaisser (TVA à payer)
44552 - TVA à décaisser (TVA à payer) intra-communautaire
4456 - TVA déductible (TVA sur les dépenses)
44561 - TVA déductible (TVA sur les dépenses)
44562 - TVA déductible (TVA sur les dépenses) intra-communautaire
44567- Report de TVA
4457 - TVA collectée (TVA sur les recettes)
44571 - TVA collectée (TVA sur les recettes)
44572 - TVA collectée (TVA sur les recettes) intra-communautaire
4458 - TVA à régulariser ou en attente
44581 - TVA à régulariser ou en attente
445811- TVA à verser
445812- Remboursement de TVA
44582 - TVA à régulariser ou en attente intra-communautaire

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (solde créditeur ou nul)
448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer, produits à recevoir
4482 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer (solde créditeur ou nul)
4486 - Etat et autres collectivités publiques - Autres charges à payer (solde créditeur ou nul)
4487 - Etat et autres collectivités publiques - Produits à recevoir (solde débiteur ou nul)

46 - Débiteurs et créditeurs divers
462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement (solde débiteur ou nul)
463 - Autres comptes débiteurs - Titre de recettes à recouvrer (solde débiteur ou nul)
466 - Autres comptes créditeurs (solde créditeur ou nul)
4662 - Demandes de paiement à payer
46621 - Elèves et Etudiants - Demandes de paiement à payer
46622 - Autres tiers- Demandes de paiement à payer
4663 - Virements à réimputer
4664 - Excédents de versement à rembourser
4666 - Achats valeurs mobilières de placement
4667 - Oppositions
4668- Contrepartie opérations comptes de tiers
46681 - Bourses déductibles à payer
46682 - Bourses non déductibles à payer
46683 - Autres opérations de l'Etat et des collectivités
46684 - Autres opérations EPLE
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
4672 - Caisse de solidarité
4674 - Taxe d'apprentissage
4676 - Dons et legs
4678 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
46782 - dépôts et cautionnements versés
46783 - opérations de paye du façonnier à régulariser
468 - Produits à recevoir et charges à payer
4686 - Charges à payer (solde créditeur ou nul)
4687 - Produits à recevoir (solde débiteur ou nul)
469 - Autres tiers -Avances et acomptes versés

47 - Comptes transitoires
471 - Recettes à classer (solde créditeur ou nul)
4712 - Recettes à encaisser par prélèvement (responsables légaux)
4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
4718 - Autres recettes à classer
472 - Dépenses à classer et à régulariser (solde débiteur ou nul)
4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
4722-Dépenses à effectuer par virement (responsables légaux)
4723 - Dépenses des régisseurs à vérifier
47231 - Dépenses des régies d'avance permanentes à vérifier
47232 - Dépenses des régies d'avance temporaires à vérifier
4728 - Autres dépenses à régulariser
476 - Différences de conversion en devises - Actifs (solde débiteur ou nul)
477 - Différences de conversion en devises - Passifs (solde créditeur ou nul)
478 - Autres comptes transitoires

48 - Comptes de régularisation
486 - Charges constatées d'avance (solde débiteur ou nul)
487 - Produits constatés d'avance (solde créditeur ou nul)

49 - Dépréciations des comptes de tiers (solde créditeur ou nul)
491 - Dépréciations des comptes de clients

496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers

Classe 5 : Comptes financiers

50 - Valeurs mobilières de placement
500 - Valeurs mobilières de placement (solde débiteur ou nul)

51 - Banques, établissements financiers et assimilés
511 - Valeurs à l'encaissement (solde débiteur ou nul)
5112 - Chèques bancaires à l'encaissement
5113 - Chèques vacances à l'encaissement
5114 - Titres restaurant à l'encaissement
5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
5116 - Prélèvements automatiques
5117 - Effets impayés
5118 - Autres valeurs à l'encaissement
515 - Trésor
5151 - Compte trésor (solde débiteur ou nul)
5159 - Trésor : règlements en cours de traitement (solde créditeur ou nul)

53 - Caisse (solde débiteur ou nul)
531 - Caisse

54 - Régies d'avances et accréditifs (solde débiteur ou nul)
543 - Régies d'avance
5431- Régies d'avance permanentes
5432 - Régies d'avance temporaires
545 - Régies de recettes
548 - Avances pour menues dépenses

58 - Virements internes
585 - Virements internes de fonds

59 - Dépréciations des comptes financiers
590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement (solde créditeur ou nul)

Classe 6 : Comptes de charges

60 - Achats et variation de stocks
601 - Achats d'approvisionnement
6011 - Achats de denrées
6013 - Achats de matières d'œuvre
602 - Achats d'autres approvisionnements
6021 - Matières consommables
60211 - Charbon
60212 - Fuel
60213 - Bois
60218 - Autres combustibles
6022 - Fournitures consommables
60221 - Trousseaux (linge)
60222 - Fournitures scolaires
60223 - Fournitures administratives
60224 - Produits d'entretien
6028 - Achats d'autres approvisionnements stockés
603 - Variation des stocks
6031 - Variation des stocks de matières premières
60311 - Variation des stocks de matières premières (comptabilité auxiliaire Op@le)

60312 - Variation des stocks de matières premières (comptabilité auxiliaire externe)
6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements
60321 - Variation des stocks des autres approvisionnements (comptabilité auxiliaire Op@le)
60322 - Variation des stocks des autres approvisionnements (comptabilité auxiliaire externe)
606 - Achats non stockés de fournitures
6061 - Fournitures non stockables (eau et énergie)
60611 - Eau
60612 - Gaz
60613 - Electricité
60614 - Carburants et lubrifiants
6062 - Livres pédagogiques et administratifs (non dématérialisés)
60621 - Manuels scolaires
60622 - Ouvrages centre de documentation et d'information CDI
60623 - Documentation administrative
6063 - Fournitures et petit matériel d'entretien
6064 - Fournitures administratives
6065 - Linge, vêtements de travail et produits de nettoyage
6066 - Infirmerie et produits pharmaceutiques
6067 - Fournitures et matériels d'enseignement (non immobilisables)
6068 - Autres fournitures (matériels, mobiliers et outillages non immobilisables)
609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

61 - Services extérieurs
611 - Sous-traitance générale
6111 - Restauration Hébergement
6112 - Divers prestations d'entretien
6118 - Autres activités sous-traitées
612 - Redevances de crédit-bail
613 - Locations
6131 - Locations immobilières
6132 - Autres locations
614 - Charges locatives et de copropriété
615 - Entretien et réparation des éléments de l'actif
616 - Primes d'assurance
617 - Études et recherches
618 - Services extérieurs divers
6181 - Supports numériques pédagogiques et administratifs
61811 - Manuels scolaires numériques
61812 - Ouvrages numériques CDI
61813 - Ouvrages numériques administratifs
619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - Autres services extérieurs
621 - Personnels extérieurs à l'établissement
622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
623 - Publicité, publications, relations publiques
624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes
625 - Déplacements, missions et réceptions
6251 - Voyages déplacements et missions
62511 - Voyages et déplacements et missions des élèves et étudiants
625111- Voyages pédagogiques
625112 - Sorties pédagogiques
625113 - Stages et périodes de formation en entreprises
62512 - Voyages et déplacements et missions du personnel
6254 - Frais d'inscription aux colloques
6257 - Prestations de réceptions (prestations extérieures)
626 - Frais postaux et frais de télécommunications

627 - Services bancaires
628 - Charges externes diverses
6282 - Formation des personnels
6286 - Concours divers (cotisations…)
6287 - Facturation frais services mutualisés (paye à façon, agence comptable, groupement de commande…)
6288 - Autres charges externes diverses
629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 - Impôts, taxes et versements assimilés
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)
632 - Charges fiscales sur congés payés
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6331 - Versement de transport
6332 - Cotisation FNAL
6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6338 - Autres impôts sur rémunérations
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

64 - Charges de personnel
641 - Rémunération personnels non enseignants
6411 - Rémunérations personnels non enseignants - salaires appointements
6414 - Indemnité compensatrice à la hausse de la CSG
642 - Rémunération personnels enseignants
644 - Rémunération du personnel recruté en application de conventions et rémunérations diverses
6443 - Rémunération du médecin de l'établissement
6444 - Indemnités de direction et de gestion (formation continue)
6445 - Rémunérations des contrats aidés
6447 - Rémunérations des assistants d'éducation
6448 - Autres rémunérations
645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance
6451 - Cotisations à l'URSSAF
6452 - Cotisations aux mutuelles
6453 - Cotisations aux caisses de retraite et pensions civiles
6454 - Cotisations aux assurances chômage
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
647 - Autres charges sociales
648 - Autres charges de personnel

65 - Autres charges de gestion courante
651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés
6516 - Droits d'auteur et de reproduction
653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes
6531 - Transfert aux EPLE
6532 - Transfert à la collectivité territoriale de rattachement
6533 - Transfert aux services académiques
6534 - Transfert aux associations
6535 - Transfert aux autres personnes publiques - Financement d'immobilisations non contrôlées
6538 - Divers autres transferts
654 - Pertes sur créances irrécouvrables
6541 - Remises gracieuses sur créances de restauration et d'hébergement
6542 - Remises gracieuses sur les autres créances
6543 - Pertes sur créances irrécouvrables
655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
6561 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles cédées
6562 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles cédées
6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées
657 - Charges spécifiques : subventions accordées au titre de la gestion courante
6572 - Dotation d'équipement des élèves
6576 - Aide sociale en faveur des élèves
65761 - Aide sociale en faveur des élèves financée par l'Etat
65762 - Aide sociale en faveur des élèves financée par les collectivités
6578 - Autres charges spécifiques
658 - Divers autres charges
6581 - Pénalités
65811- Pénalités sur contrats ou conventions
65812 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recette des exercices antérieurs
6584 - Débet ou déficit admis en décharge ou en remise gracieuse régisseurs
6585 - Dons, libéralités
6586 - Contributions entre établissement
65861 - Contributions de la formation continue (entre établissement)
65862 - Contributions de l'apprentissage (entre établissements)
6588 - Autres charges diverses

66 - Charges financières
666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières
6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
6685 - Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances - titres restaurant
6686 - Charges financières provenant de l'encaissement des paiements dématérialisés
6688 - Autres charges financières (intérêts moratoires)

68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions
681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation
6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
68173 - Stocks et en-cours
68174 - Créances
686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

Classe 7 : Comptes de produits

70 - Ventes
701 - Ventes d'objets confectionnés
703 - Ventes de produits résiduels
706 - Prestations de services
7062 - Produits de la restauration scolaire et de l'hébergement
70621 - Produits de la restauration et de l'hébergement des élèves et étudiants - forfait
70622 - Produits de la restauration et de l'hébergement des élèves et étudiants - hors forfait
70623 - Produits de la restauration et de l'hébergement des autres tiers
7066 - Produits issus des actions de formations

7067 - Contribution des participants
7068 - Autres prestations de service
708 - Produits des activités annexes
7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnels facturée
7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux
7088 - Autres produits d'activités annexes
709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement

71 - Production stockée (variation de l'exercice)
713 - Variation du stock d'objets confectionnés
7133 - Variation du stock des en-cours de production de biens
71331 - Variation du stock des en-cours de production de biens (comptabilité auxiliaire OP@LE))
71332 - Variation du stock des en-cours de production de biens (comptabilité auxiliaire externe)
7134 - Variation du stock des en-cours de production de services
71341 - Variation du stock des en-cours de production de services (comptabilité auxiliaire OP@LE))
71342 - Variation du stock des en-cours de production de services (comptabilité auxiliaire externe)
7135 - Variation du stock des produits finis
71351 - Variation du stock des produits finis (comptabilité auxiliaire OP@LE)
71352 - Variation du stock des produits finis (comptabilité auxiliaire externe)

72 - Production immobilisée
721 - Immobilisations incorporelles
722 - Immobilisations corporelles

74 - Subventions d'exploitation
741 - Etat
7411 Subvention MEN
74111 - Subventions MEN - Dotation pour charges de service (lycées et collèges d'Etat)
74112 - Subventions MEN- Programme 140 " enseignement scolaire"
74113 - Subventions MEN- Programme 141 " enseignement scolaire"
74114 - Subventions MEN - Programme 214 "soutien politique de l'EN"
74115 - Subventions MEN - Programme 230 "Vie de l'élève" - assistance éducative
74116 - Subventions MEN - Programme 230 "Vie de l'élève" - autres dispositifs
7418 - Autres subventions de l'Etat (autres ministères)
744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
7442 - Subventions de la région
74421 - Subventions de fonctionnement - Région
74422 - Bourses et aides accordée - Région
74428 - Autres subventions - Région
7443 - Subventions du département
74431 - Subventions de fonctionnement - Département
74432 - Bourses et aides accordées - Département
74438 - Autres subventions - Département
7444 - Subventions des communes et groupements de collectivités
74441 - Subventions de fonctionnement - Commune
74442 - Bourses et aides accordées - Commune
74448 - Autres subventions - Commune
7445 - Subventions d'autres organismes publics
74451 - ASP subv. Contrats aidés
74456 - Contributions de la formation continue (entre établissements)
74457 - Contributions de l'apprentissage (entre établissements)
74458 - Autres subventions d'établissements publics
7446 - Subventions de l'Union européenne
7447 - Subventions des autres organismes internationaux
7448 - Autres subventions
746 - Dons et legs

7461 - Action de mécénat
7466 - Dons et legs (caisse de solidarité)
7468 - Autres dons et legs
748 - Autres subventions d'exploitation
7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
7482 - Contributions hors convention des entreprises et organismes professionnels
7484 - Participation des associations au titre du fonds social pour les cantines
7488 - Autres subventions d'exploitation

75 - Autres produits de gestion courante
751 - Redevances pour brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires
755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
756 - Produits des cessions d'éléments d'actif
7561 - Produits des cessions -Immobilisations incorporelles
7562 - Produits des cessions - Immobilisations corporelles
7566 - Produits des cessions - Immobilisations financières
758 - Produits divers de gestion courante
7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs
7584 - Indemnisation et contentieux
7588 - Autres produits divers

76 - Produits financiers
761 - Produits de participations
762 - Produits des autres immobilisations financières
763 - Revenus des autres créances
764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
765 - Escomptes obtenus
766 - Gains de change
767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 - Autres produits financiers
7683 - Produits financiers provenant de l'annulation des demandes de paiement des exercices antérieurs
7688 - Divers autres produits financiers

78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation
7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
78131 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs financés par l'Etat
78132 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - autres financeurs
7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)
78173 - Stocks et en-cours
78174 - Créances
786 - Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers
7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à un actif
7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

Classe 8 : Comptes spéciaux

80 - Engagements hors bilan
801 - Engagements donnés par l'établissement
802 - Engagements reçus par l'établissement
809 - Contrepartie des engagements

86 - Valeurs inactives

861 - Titres et valeurs en portefeuille
862 - Titres et valeurs chez les correspondants
863 - Comptes de prise en charge

89- Bilan

890 - Bilan d'ouverture
891 - Bilan de clôture

3.2.5. LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

L'ensemble des opérations intéressant tous les comptes de la nomenclature induisent des écritures qui donnent, suivant le cas, quatre types d'opérations budgétaires ou non budgétaires avec ou sans flux financiers.

3.2.6. CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

Les comptes de la classe 1 regroupent les comptes de capitaux propres, les provisions pour risques et charges, les emprunts et dettes assimilées.

Du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par différence entre l'expression comptable, d'une part, de l'ensemble des éléments actifs de l'établissement, et d'autre part, de l'ensemble des éléments passifs (passif externe).

Dans les établissements publics locaux d'enseignement le montant des capitaux propres, au sens économique, correspond à la somme algébrique :

- Des financements d'actifs ;
- Des résultats excédentaires : réserves, report à nouveau créditeur, excédent de l'exercice ;
- Des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice.

La situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle comprend les postes suivants :

- Financements d'actifs ;
- Réserves ;
- Report à nouveau.

Les EPLE peuvent bénéficier de financements correspondant à :

- Des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- Des financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Ces financements sont qualifiés de « financements externes de l'actif ».

Entrent notamment dans cette catégorie :

- Les dotations en fonds propres de l'État, visant le financement d'un actif et correspondant donc à une subvention d'investissement en espèces allouée par l'État aux organismes (selon la nomenclature budgétaire de l'État) ;
- Les dotations de l'État en nature ;

- Les subventions d'investissement allouées par des entités publiques (établissements publics, collectivités territoriales, etc.), l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc.) ;
- Les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement, ainsi que ceux en nature.

Au sein des comptes de capitaux, une distinction est effectuée entre les financements reçus de l'État et les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales), afin de permettre d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les EPLE.

Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé. En effet, les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif).

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché ou non à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Cette inscription peut être constituée par l'enregistrement d'une immobilisation en cours. En synthèse :

	Source de financement de l'actif	
	État	**Tiers autres que l'État**
Financement non rattaché à un actif	compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés – État »	compte 131x « Financements non rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État »
Financement rattaché à un actif	compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État »	compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État »

3.2.6.1. Compte 10 – (hors 106) « Financements d'actifs et réserves »

Il s'agit soit de financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété, soit de financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Les financements d'actifs par des tiers autres que l'État sont retracés au compte 13.

Les subdivisions du compte 10 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.6.1.1. Compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État

Sont comptabilisés au compte 101 les financements reçus de l'Etat qui ne sont rattachés pas à un actif déterminé. Compte tenu du mode de financement des EPLE, ce compte ne devrait être utilisé que pour inscrire des financements en attente de régularisation ou de rattachement à un actif.

Technique comptable :

Attribution du financement au profit de l'établissement

- Débit du compte 44117 - État subventions d'investissement
- Crédit du compte 101X - Financements non rattachés à des actifs déterminés (opération budgétaire : émission d'un titre).

3.2.6.1.2. Compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés - Etat

Sont comptabilisés, pour leur montant initial, aux subdivisions du compte 1041, les financements effectués par l'État et rattachés à des actifs déterminés. Le financement est comptabilisé simultanément à l'enregistrement du bien à l'actif.

Sont comptabilisées aux subdivisions du compte 1049 les reprises au résultat du financement parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé.

Lors de la sortie d'un bien incomplètement amorti de l'inventaire financé par une subvention inscrite au compte 104 la reprise du financement non effectuée est comptabilisée au crédit du compte 7813 - Reprise au résultat des financements des actifs non complètement amortis.

Compte 1041 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la nature du financement.

L'inscription dans le compte 1041 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier.

Compte 10411 Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, notamment par voie conventionnelle en application de l'article R. 128-12 du code du domaine de l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

Compte 10412 Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État

Ce sous-compte enregistre les montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

Compte 10413 Financement des autres actifs – État

Ce sous-compte enregistre les financements alloués par l'État destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements

d'avenir (IA) tels que l'Agence nationale de la recherche (ANR) ou l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

Compte 1049 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1049 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- Constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- Constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de l'État, le compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2- Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

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

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles.
- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs »

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

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

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

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

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » par le crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Compte 10491 Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition - État

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

Compte 10492 Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété - Etat

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

Compte 10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs - Etat

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des financements, alloués par l'État et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les variations de valeur des financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'ANR ou l'ADEME.

Afin de permettre une traçabilité des variations de valeur des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin de ces variations de valeur, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10493 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ».

Technique comptable :

Les financements sont opérés par des titres de recettes ou des demandes de comptabilisations selon la nature du financement

La planche 4 - annexe 2 retrace les écritures relatives au financement externe de l'actif.

3.2.6.1.3. Compte 106 – Réserves

Les réserves à inscrire au compte 106 sont constituées de la somme des résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire de son conseil d'administration. Ce compte est crédité ou débité, lors de l'affectation des résultats.

Les subdivisions du compte 106 sont présentées paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

Le conseil d'administration de l'EPLE peut ventiler le résultat sur plusieurs subdivisions du compte 1068 - Réserves de l'établissement, en retenant éventuellement comme clé de répartition le résultat partiel obtenu par la différence entre les recettes nettes et les dépenses nettes du ou des services spéciaux.

A défaut de précision du conseil d'administration, c'est le compte 10681 qui enregistre le résultat de l'exercice. Le résultat d'un budget annexe est enregistré à cette même subdivision du compte du budget annexe considéré.

Technique comptable (voir planche 3) :

Le compte 1068 est crédité ou débité à la subdivision intéressée des résultats affectés durablement au service général ou aux services spéciaux par le conseil d'administration, soit par le débit ou le crédit de la subdivision intéressée du compte 12 - Résultat net de l'exercice, soit par le débit ou le crédit de la subdivision intéressée des sous-comptes 119 ou 110 - Report à nouveau.

3.2.6.2. Compte 11 - Report à nouveau

Les comptes de report à nouveau enregistrent les résultats des années antérieurs non affectés au compte des réserves.

Les subdivisions du compte 11 sont présentées paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

Les comptes 110 et 119 sont respectivement crédités ou débités à la subdivision intéressée par le débit du compte 120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur) ou le crédit du compte 129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur).

Le compte 11 est mouvementé sur la subdivision appropriée soit :

- Lorsque le CA n'a pas approuvé le résultat ;
- Lorsque le CA n'a pas voté l'affectation du résultat ;
- Lorsqu'un déficit ne peut être absorbé par les réserves disponibles.

Les comptes 110 et 119 sont également utilisés pour le traitement comptable des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs (Cf. paragraphe 3.1.3 relatif au traitement comptable des changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

Les comptes 110 et 119 ne peuvent présenter simultanément un solde créditeur et un solde débiteur. Leur solde sera contracté en fin d'exercice.

Le solde du compte de report à nouveau, doit être régulièrement analysé et présenté au conseil d'administration pour être régularisé par affectation aux comptes de réserves.

3.2.6.3. Compte 12 - Résultat de l'exercice (excédent ou déficit)

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

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre les produits nets (classe 7) et les charges nettes (classe 6) et contribue à augmenter (excédent) ou à diminuer (déficit) les capitaux propres.

Les subdivisions du compte 12 sont présentées paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

Il enregistre à la subdivision appropriée le résultat de l'exercice N obtenu par la différence entre les produits nets de la section de fonctionnement de tous les services et les charges nettes de la section de fonctionnement de tous les services.

En N+1, au moment du vote du compte financier, le conseil d'administration est amené à se prononcer sur l'affectation du résultat de l'exercice N au compte des réserves de l'établissement ou à défaut au compte de report à nouveau.

Le résultat peut être affecté à des subdivisions du compte des réserves de l'établissement.

Un résultat spécifique est produit et affecté au compte dédié pour chaque budget annexe dans les mêmes conditions que celui du budget principal de l'établissement.

En fin d'exercice N, les comptes de charges (classe 6) sont soldés par le débit du compte 120 ou du compte 129. De même, les comptes de produits (classe 7) sont soldés par le crédit du compte 120 ou du compte 129.

Lorsque ces opérations de solde sont effectuées, le solde du compte de résultat représente le résultat global de l'établissement de l'exercice N, tous services confondus. Ce résultat global est ventilé par service, conformément au vote du conseil d'administration produit en annexe du compte financier.

Détermination du résultat de l'exercice N

a) Cas d'un résultat excédentaire (produits supérieurs aux charges)

- Débit comptes de classe 7
- Crédit comptes de classe 6
- Crédit 120 « Résultat de l'exercice (excédent) »

b) Cas d'un résultat déficitaire (charges supérieures aux produits)

- Débit comptes de classe 7
- Débit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »
- Crédit comptes de classe 6

Affectation du résultat de l'exercice N constatée par des écritures comptables sur l'exercice N+1

a) Exemple d'affectation d'un résultat excédentaire N selon les conditions d'affectation précisées par le conseil d'administration en N+1

- Débit 120 « Résultat de l'exercice (excédent) »
- Crédit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » dans la limite du solde débiteur de ce compte afin d'apurer le ou les déficit(s) des exercices précédents
- Crédit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » pour la part du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration
- Crédit 106x « Réserves » pour la part du résultat affectée aux réserves

b) Exemple d'affectation d'un résultat déficitaire N selon les conditions d'affectation précisées par le conseil d'administration en N+1

- Débit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » dans la limite du solde créditeur du report à nouveau
- Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus
- Crédit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »

Si l'organisme ne dispose pas d'un compte de report à nouveau créditeur, l'imputation du résultat déficitaire doit être effectuée sur les réserves :

- Débit 106x « Réserves » dans la limite du solde créditeur des réserves
- Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus
- Crédit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »

3.2.6.4. Compte 13 Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat

Tous les financements externes autres que ceux de l'État sont imputés au compte 13. Comme ceux de l'État, ils peuvent être en nature, représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété et/ou en espèces, sous la forme de subventions d'investissement ou d'équipements et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels,

corporels et financiers. Comme pour les financements de l'Etat, le financement non rattaché à des actifs n'a pas vocation à perdurer.

Les subdivisions du compte 13 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.6.4.1. Compte 131 Financements non rattachés à des actifs déterminés

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et non rattachables à des actifs déterminés. A la date de clôture, ces financements sont maintenus dans les capitaux pour leurs montants initiaux. Il fonctionne comme le compte 101.

Technique comptable :

Attribution du financement au profit de l'établissement :

- Débit subdivision intéressée du compte 441x Etat et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir ou reçues (en fonction de la nature du financeur)
- Crédit compte 131X

Encaissement des fonds :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit subdivision intéressée du compte 441x Etat et autres collectivités publiques – Subventions à recevoir ou reçues (en fonction de la nature du financeur)

3.2.6.4.2. Compte 134 – Financements rattachés à des actifs déterminés

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés. Il fonctionne comme le compte 1041.

Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

Compte 1341 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

L'inscription dans le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé (cf. compte 1349).

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés (dont la contrepartie des biens remis). Il est subdivisé en fonction de la qualité du financeur.

L'inscription dans le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé (cf. compte 1349).

Compte 1349 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Ce compte fonctionne comme le compte 1049

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1349 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- Constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- Constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Variation du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reprise s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 7813 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État, le compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

Pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

2. Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif, amortissable ou non

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

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) <u>Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise</u>, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements,

dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

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

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites dans l'instruction relative aux transferts d'actifs.

b) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être cédé ou mis au rebut, le financement est repris au compte de résultat pour :

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

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles, ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs : débit du compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » par le crédit du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » pour solde des comptes.

3.2.6.5. Compte 15 - Provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges sont évaluées notamment à l'arrêté des comptes par l'ordonnateur. Elles font l'objet d'une décision budgétaire modificative devant recevoir l'approbation du conseil d'administration.

Ces provisions sont comptabilisées lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- Il existe une obligation de l'EPLE vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- Il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- Le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois critères sont vérifiés, et que l'échéance ou le montant de l'obligation ne peut être fixé de façon précise, il y a lieu de constater une provision pour risques et charges.

Lors de la réalisation du risque ou de la charge, la provision constituée est reprise (soldée). La planche d'écritures n°10 présente les différentes opérations relatives à ce compte.

Les subdivisions du compte 15 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Technique comptable :

Constitution de la provision

- Débit du compte 68x - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (la subdivision dépend de la nature de la charge (6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation, 6865 - provisions pour risques et charges financiers),
- Crédit du compte 15x subdivisé en fonction de la nature de la provision.

Reprise de la provision

- Débit du compte 15x subdivisé en fonction de la nature de la provision ;
- Crédit du compte 78x – Reprise sur amortissements, dépréciations et provisions (la subdivision dépend de la nature du produit (7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation, 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers).

3.2.6.5.1. Compte 151 - Provisions pour risques

Sont inscrites au compte 151 toutes les provisions destinées à couvrir les risques liés à l'activité de l'établissement. Le plus souvent, elles concerneront l'exploitation de l'établissement. On y comptabilisera notamment les provisions pour litiges (compte 1511) ou pour pertes de change (compte 1515).

3.2.6.5.2. Compte 157 - Provisions pour gros entretien ou grande révision

Dans les EPLE, les gros entretiens ou grandes révisions sont souvent directement gérés par la collectivité de rattachement ou subventionnés. Toutefois dans le cas où un établissement devrait financer sur ses fonds propres des entretiens ou des grandes révisions de matériels pédagogiques par exemple, il peut, si les conditions exposées en tête du chapitre relatif au compte 15 sont réalisées, provisionner ces charges. Le compte 157 fonctionne comme le compte 151.

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions et les dépenses ultérieures de gros travaux répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

- S'inscrivent dans un programme pluriannuel d'entretien en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité ;
- Ont pour seul but de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (par exemple, révisions d'avions pour motif de sécurité) et d'y apporter un entretien (par exemple, carénage de la coque des navires) sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

Font notamment l'objet d'une provision pour gros entretien :

- Les travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage (hors ravalement avec amélioration) ;
- Les travaux de peinture des parties communes et menuiseries ;
- Les travaux de réparation des menuiseries ;
- Les travaux d'entretien des aménagements extérieurs ;
- Les travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité ...

3.2.6.5.3. Compte 158 - Autres provisions pour charges

1582 – Provisions pour CET

Ce compte ne concerne que les personnels payés par l'établissement Il enregistre les droits à congés des agents de l'EPLE inscrits sur un CET. Lors de l'alimentation du CET par les agents, une provision pour CET est constituée à hauteur du stock de droits à congés sur CET par un débit du compte 6815 en contrepartie du crédit du compte 1582. Lors de la consommation de ces jours CET, la provision est reprise par un débit du compte 1582 et un crédit du compte 7815.

1583 – Provisions pour CET – charges sociales et fiscales

Le compte 1583 est crédité du montant des charges sociales et fiscales afférentes aux droits à congés sur CET par le débit du compte 6815.

3.2.6.6. Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 enregistre les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, avances de l'état et des collectivités publiques). Le compte 1674 est mouvementé par des opérations identiques à celles décrites ci- dessous pour le compte 165.
Les subdivisions du compte 16 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.6.6.1. Compte 165 - Dépôts et cautionnements reçus

Technique comptable :

Pour un dépôt ou un cautionnement reçu (constatation d'un encaissement sans opération budgétaire)

Ecriture d'encaissement :

- Débit du compte de classe 5 concerné
- Crédit du compte 165X00

Lors de la restitution, émission d'une demande de versement

- Débit du compte 165X00
- Crédit du compte de tiers de la classe 4 concerné
- Débit compte de tiers cl 4 concerné
- Crédit du compte 466410 Cautions à rembourser

Décaissement :

- Débit du compte 466410 Cautions à rembourser
- Crédit du compte 5159

3.2.6.6.2. Compte 167 – Emprunts dettes assortis de conditions particulières

Compte 1674 - Avances de l'Etat et des collectivités publiques.

Ce compte enregistre les avances consenties par l'Etat ou les collectivités.

Ce compte est crédité de l'avance et débité lors des remboursements.

Ce compte enregistre notamment les avances effectuées par le fonds académique de mutualisation (FAM) au profit de la formation continue. Les avances reçues du FAM sont comptabilisées au compte 1674 du budget annexe de la formation continue.

3.2.6.7. Compte 18 - Compte de liaison

Les comptes 18 assurent la liaison :

- d'une part, entre les services à comptabilité distincte et l'établissement "principal", pour leurs opérations de trésorerie ;
- et d'autre part, entre les différentes entités d'un même établissement pour l'ensemble de leurs opérations (prestations internes).

3.2.6.7.1. Compte 185 - Opérations de trésorerie

Les opérations de trésorerie des budgets annexes s'exécutent à l'identique dans la comptabilité du budget annexe et dans celle de l'établissement. Ainsi le débit du compte 185 - opérations de trésorerie inter – services du SACD ou du budget annexe est égal au crédit du compte 185 - opérations de trésorerie inter - services de l'établissement support du SACD ou du budget annexe.

Pour des raisons techniques ce compte est subdivisé comme suit :

Compte 1851 - Opérations de trésorerie (décaissements des Budgets annexes) (uniquement dans BP)

Compte 1852 - Opérations de trésorerie (encaissements des budgets annexes) (uniquement dans BP)

Les subdivisions sont soldées en fin d'exercice.

La planche 16 retrace les écritures de trésorerie dans la comptabilité de l'établissement et dans celle du budget annexe.

Technique comptable

Encaissement de recettes

- Dans la comptabilité du budget annexe (ou du SACD)
- Débit compte 185 opérations de trésorerie inter - services ;
- Crédit compte de tiers intéressés.

Dans la comptabilité de l'établissement

- Débit compte financiers ;
- Crédit compte 185 opérations de trésorerie inter - services.

Règlement d'une dépense

- Dans la comptabilité du budget annexe (ou du SACD)

- Débit compte de tiers intéressés ;
- Crédit compte 185 opérations de trésorerie inter – services.

Dans la comptabilité de l'établissement

- Débit compte 185 opérations de trésorerie inter - services ;
- Crédit 5159 ou 531.

3.2.7. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations sont les éléments corporels, incorporels et financiers destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement. Elles ne se consomment pas par le premier usage. Néanmoins, les biens qui répondent à ce critère mais dont la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil de 800 euros peuvent ne pas être immobilisés. Ils doivent, s'ils sont stockés, faire l'objet d'un inventaire physique de la responsabilité de l'ordonnateur. Elles comprennent :

- Les immobilisations incorporelles
- Les immobilisations corporelles
- Les immobilisations financières

Les comptes d'immobilisations sont classés respectivement à partir de la nature élémentaire des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles, corporelles et financières)

Comme pour tous les autres postes de bilan, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

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

Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations. Les planches n°4 et 5 de l'annexe 2 présentent les différentes écritures relatives aux immobilisations.

Par ailleurs, si c'est généralement l'établissement qui acquiert le bien qui en assure le contrôle, l'acquisition et le contrôle peuvent s'opérer dans des conditions et des proportions différentes décrites ci-dessous.

3.2.7.1. Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités

Les clauses contractuelles de la convention de cofinancement doivent préciser que l'immobilisation est contrôlée conjointement par plusieurs organismes qui la financent totalement ou en partie. Afin de déterminer les modalités de comptabilisation, il convient de distinguer deux cas, selon que la quote-part de contrôle correspond ou non à la quote-part de financement. On note aussi le cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités (entités la contrôlant et entités ne la contrôlant pas).

Cas 1 : La quote-part de contrôle correspond, à défaut de dispositions contraires dans la convention de cofinancement, à la quote-part de financement

Dans le cas où la quote-part de contrôle de l'actif correspond à la quote-part de financement, l'immobilisation est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes à hauteur de cette quote-part.

Exemple : Une immobilisation acquise pour 200 K€ cofinancée par trois organismes A, B et C qui la contrôlent conjointement à hauteur respectivement de 30 %,40 % et 30 %.

L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque organisme à hauteur de sa quote-part de financement en contrepartie des comptes de financements externes de l'actif (compte 134 « Financements rattachés à des actifs déterminés – Tiers autres que l'État ») pour :

- 60 K€ (200 K€ X 30%) à l'actif de A.
- 80 K€ (200 K€ X 40%) à l'actif de B.
- 60 K€ (200 K€ X 30%) à l'actif de C.

Cas 2 : La quote-part de contrôle diffère, dans la convention de cofinancement, de la quote-part de financement

a) L'immobilisation est exclusivement financée par des organismes la contrôlant

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. L'immobilisation contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes concernés à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif :

- Lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est inférieur à son pourcentage de contrôle de l'actif, l'écart est comptabilisé au passif comme un financement externe de l'actif au crédit du compte 134x ;
- Lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart correspond à un financement d'investissement versé par cet organisme. Il est comptabilisé en charges, au débit du compte 657x « Charges spécifiques ».

Exemple : Une immobilisation acquise pour 200 K€ est cofinancée par deux organismes A et B à hauteur de 50% chacun. Par convention, les organismes A et B contrôlent conjointement l'actif (60% pour A et 40% pour B).

L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement, à hauteur de sa quote-part de contrôle, soit :

- <u>Pour A :</u>

<u>Quote-part financée = 200 x 50 % = 100</u>

<u>Quote-part contrôlée = 200 x 60 % = 120</u>

Débit du compte 20 ou 21 concerné pour 120 K€ (quote-part contrôlée)

Crédit compte 5x pour 100 K€ (quote-part de financement apportée sur les fonds propres de l'organisme)

Crédit compte 134x pour 20 K€ (différentiel de financement comptabilisé en financement externe de l'actif)

- <u>Pour B :</u>

<u>Quote-part financée = 200 x 50 % = 100</u>

<u>Quote-part contrôlée = 200 x 40 % = 80</u>

Débit du compte 20 ou 21 concerné pour 80 K€ (quote-part contrôlée)

Débit 657x « Charges spécifiques » pour 20 k€ (différentiel de financement comptabilisé en charges)

Crédit compte 5x pour 100 K€

b) Cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités (entités la contrôlant et entités ne la contrôlant pas)

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par certaines d'entre elles, est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de la quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ». Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent en charges le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

Exemple : Les organismes A et B contrôlent conjointement à hauteur de 50 % une immobilisation d'une valeur d'acquisition de 200 k€.

L'immobilisation est cofinancée par l'organisme A à hauteur de 35 % (soit 70 k€), par l'organisme B à hauteur de 40 % (80 k€) et par l'entité C, financeur extérieur « non contrôlant », à hauteur de 25% (50 k€).

Dans la mesure où il n'existe aucune disposition contraire dans la convention de cofinancement, l'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement contrôlant à hauteur de sa quote-part de financement, majorée du financement en provenance de l'entité C proportionnellement à leur quote-part de contrôle.

- <u>Pour A :</u>

Valeur à l'actif : (200 x 35 %) actif contrôlé et financé par A, soit 70 K€

+ (200 x 25% x 50%) actif contrôlé par A et financé par C, soit 25 K€

= 95 K€

=> L'actif sera comptabilisé aux comptes 20x ou 21x pour 95 K€ au bilan de A.

Débit comptes 20x ou 21x pour 95 K€

Crédit compte 5x pour 70 K€

Crédit compte 134x pour 25 K€

- <u>Pour B :</u>

Valeur à l'actif : (200 x 40 %) actif contrôlé et financé par B, soit 80 K€

+ (200 x 25% x 50%) actif contrôlé par B et financé par C, soit 25 K€

= 105 K€

=> L'actif sera comptabilisé aux comptes 20x ou 21x pour 105 K€ au bilan de B.

Débit comptes 20x ou 21x pour 105 K€

Crédit compte 5x pour 80 K€

Crédit compte 134x pour 25 K€

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des organismes « contrôlants » A (95 K€) et B (105 K€) correspond bien à la valeur totale de l'immobilisation (200 K€).

3.2.7.2. Transferts d'actifs

Les entités transférantes et receveuses comptabiliseront l'actif en contrepartie de la situation nette. Les retours d'actif corporel transféré seront comptabilisés selon les mêmes modalités.

3.2.7.2.1. Comptabilisation chez l'entité transférante

L'entité transférante conserve la propriété du bien transféré mais perd le contrôle du bien. L'actif est sorti du bilan de l'entité transférante.

Le transfert de l'actif de l'entité transférante se traduit par une réduction des fonds propres de l'organisme :

- Débit compte 119 « report à nouveau débiteur »
- Crédit compte 21x pour la valeur brute de l'immobilisation

Les amortissements, dépréciations, et provisions constatés antérieurement pour l'actif transféré sont repris dans les comptes de l'entité receveuse.

Dans le cas où le bien a bénéficié d'un financement externe, le financement qui n'a pas été repris dans les comptes de l'entité transférante au moment du transfert sera soldé par la constatation d'un produit au crédit du compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

En cas d'absence de comptabilisation de l'actif transféré dans les comptes de l'entité transférante, la valeur retenue pour comptabiliser le transfert est la valeur vénale du bien. Cette valeur est reprise dans les comptes de l'entité receveuse comme valeur initiale du bien.

3.2.7.2.2. Comptabilisation chez l'entité receveuse

A la date du transfert, l'immobilisation corporelle est intégrée au bilan de l'entité receveuse pour la valeur nette comptable issue des comptes de l'entité transférante.

La comptabilisation s'effectue au compte 21x d'immobilisations corporelles, en fonction de la nature de l'immobilisation, en contrepartie du financement externe de l'actif :

- Si le bien est transféré par l'État à l'organisme, le financement provient de l'État et le compte à utiliser est le 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des organismes - État ».

- Si l'entité transférante est un tiers autre que l'État, le financement est comptabilisé via le compte 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État ».

L'entité receveuse reprend dans ses comptes la valeur brute, les amortissements cumulés, les dépréciations et provisions attachées au bien ainsi que son financement. Par ailleurs, le financement

rattaché à l'actif transféré évolue symétriquement à l'actif qu'il finance dans les comptes de l'entité receveuse.

Dans l'hypothèse où le bien transféré n'est pas valorisé dans la convention de mise à disposition, l'entité receveuse fait évaluer le bien transféré et intègre, en tant que valeur initiale, la valeur à dire d'expert de l'évaluation.

A l'issue de la mise à disposition, l'entité receveuse perd le contrôle du bien et le sort de son actif. Ce bien est intégré au bilan de l'entité qui contrôlera le bien (entité propriétaire ou entité ayant transféré le bien initialement). Les modalités de transfert sont équivalentes aux modalités du transfert d'actif initial, la valorisation est alors fondée sur la valeur nette comptable du bien à la date du transfert de retour du bien.

3.2.7.3. Compte 20 - Immobilisations incorporelles

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire sans substance physique.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

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

Les subdivisions du compte 20 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

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

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique (logiciels informatiques).

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

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables, car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût. Le compte 205 est débité du coût d'acquisition par le crédit d'un compte de tiers.

Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou à la sous-traitance de logiciels soit à la création de logiciels à usage interne. L'utilisation de ce compte est détaillée ci-après.

Le compte 2058 enregistre les autres concessions et droits similaires, les brevets, les licences, les marques les procédés et tous les droits et valeurs similaires.

Technique comptable :

- Débit du compte 205X -
- Crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations

3.2.7.4. Compte 21 - Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles se définissent comme des actifs physiques détenus, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont l'EPLE attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours. Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- Terrains (y compris agencements et aménagements de terrains) ;
- Constructions ;
- Installations techniques, matériels et outillages ;
- Collections ;
- Autres immobilisations corporelles,

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

- Immobilisations en cours.

Les subdivisions du compte 21 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.7.4.1. Comptabilisation

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine de l'établissement

- De la valeur d'apport ;
- Du prix d'acquisition ;
- Du coût réel de production du bien par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations.

Lorsqu'une immobilisation n'a plus d'usage ou est cédée ou mise au rebus, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante par une demande de comptabilisation :

- Débit du compte 28 intéressé pour le montant amorti
- Débit du compte 656 pour la part non amortie
- Crédit du compte d'immobilisation concerné pour la valeur initiale.

Les planches 4 et 5 retracent l'ensemble des opérations liées aux immobilisations

Nota : lorsque la cession s'effectue à titre onéreux, le produit de la vente est enregistré en fonctionnement au compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actifs.

3.2.7.4.2. Compte 211 - Terrains

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains (nus, aménagés, bâtis) dont l'établissement est propriétaire.

La détermination du prix de revient du terrain est constitué en prenant en compte les éléments définis à l'article 302 septies B1 du code général des impôts (C.G.I.).

3.2.7.4.3. Compte 212 - Agencements, aménagements de terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terres...) sont inscrites au débit du compte 212.

3.2.7.4.4. Compte 213 - Constructions

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements, les ouvrages d'infrastructure.

Constituent un élément du prix de revient des constructions les honoraires d'architecte, la taxe locale d'équipement (art. 1585 A et H du C.G.I. et 1635 bis B du C.G.I.).

3.2.7.4.5. Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui

Il s'agit des constructions effectuées par un établissement non propriétaire du sol.

3.2.7.4.6. Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillage

Sont retracés à ce compte :

- Les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement ;
- Les installations à caractère spécifique : installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte, ainsi ce compte enregistre notamment le matériel pédagogique lorsqu'il n'est pas individualisé dans un autre compte (exemple 2183 pour le matériel informatique) ;
- Les matériels : ensemble des équipements et machines utilisés pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures, ou les prestations de service ayant le même objet ;
- L'outillage : instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

3.2.7.4.7. Compte 216 - Collections

La collection est définie comme un ensemble d'objets et de biens, y compris numériques, formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement.

Ce peut être :

- Une réunion d'objets ayant un intérêt esthétique, scientifique, historique ou une valeur provenant de leur rareté ;
- Un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité.

Les collections n'ayant pas de durée de vie déterminable, elles ne sont pas amorties.

3.2.7.4.8. Compte 217 - Biens historiques et culturels

Les EPLE ne sont a priori pas concernés par les biens historiques et culturels immobiliers dans la mesure où la loi confie aux collectivités territoriales la propriété des locaux.

La définition des biens historiques et culturels mobiliers repose sur les articles L. 112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques.

Lors de leur comptabilisation initiale, les biens historiques et culturels sont inscrits pour leur valeur initiale, ou leur valeur nette comptable, au compte 217 " Biens historiques et culturels ".

On portera une attention particulière au classement des éléments des collections inscrites au patrimoine de l'EPLE (compte 216) : certains éléments de ces collections constituent des biens historiques et culturels mobiliers au sens des articles du code du patrimoine cités ci-dessus. Ils seront comptabilisés au compte 217, au besoin par reclassement à partir du compte 216.

3.2.7.4.9. Compte 218 - Autres immobilisations corporelles

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau, ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits. Le montant du matériel entrant dans le patrimoine de l'établissement est inscrit au débit du compte 2182.

Le matériel de bureau et informatique utilisés par les différents services est comptabilisé au 2183.

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que les armoires, classeurs, etc. dont le montant apparaît au débit du compte 2184.

Les emballages récupérables sont enregistrés au compte 2186.

3.2.7.5. Compte 23 - Immobilisation en cours

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

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 23 se répartissent en deux groupes :

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

Les subdivisions du compte 23 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.7.5.1. Compte 231 - Immobilisations corporelles en cours

Ce compte enregistre les immobilisations en cours telles que : les terrains, constructions, construction sur sol d’autrui, installations techniques, matériels et outillage.

La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par son coût de revient. Le coût de ces immobilisations est porté au débit du compte 231 par le crédit du compte 72 - Production immobilisée.

Lorsque l'immobilisation est achevée, le coût de l'immobilisation en cours est viré du compte 231 au compte 21 concerné. (Voir planche 19.)

3.2.7.5.2. Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours

Ce compte retrace les opérations liées à la sous-traitance ou à la création de logiciel. Les charges sont d'abord comptabilisées au compte par nature dans les comptes de classe 6 puis, par une opération budgétaire d'ordre, les opérations sont enregistrées au débit du compte 232 par crédit du compte 721.

L'imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux s'opère par une opération non budgétaire : débit 205 par crédit 232. (Voir planche 19)

3.2.7.5.3. Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles et corporelles

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, le compte 237 ou 238 est débité des avances à la commande et des acomptes représentant les règlements partiels effectués par l'établissement au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés au compte 237 ou 238 selon qu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ou corporelle :

- Avances : les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà effectuées ou des travaux déjà exécutés ;
- Acomptes : les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

3.2.7.5.3.1. Compte 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

Le compte 237 est débité des avances et acomptes par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations concernés par l'opération. Le compte 237 est soldé par le débit du compte 20 lorsque l'immobilisation est mise en service.

3.2.7.5.3.2. Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Le compte 238 est débité des avances et acomptes par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations

Le compte 238 est soldé par le débit du compte 21x lorsque l'immobilisation est livrée ou mise en service.

3.2.7.6. Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations

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

Les participations sont constituées par :

- Des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;
- D'autres moyens aux effets analogues.

Les subdivisions du compte 26 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.7.6.1. Compte 261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers

Lors de l'acquisition, le compte 261 est débité par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations.

Lors de la cession, le compte 261 est crédité par le débit du compte 6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées. Parallèlement, le compte 756 - Produit des cessions d'éléments d'actif est crédité par le débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement, du montant de la cession.

3.2.7.6.2. Compte 266 - Autres formes de participation (dont participation à constitution de patrimoine commun)

Le compte 266 - Autres formes de participation est utilisé pour enregistrer la prise de participation d'un établissement sous forme d'apport en nature ou en espèce à un autre établissement ou groupement d'intérêt public national.

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

Les participations sont constituées par :

- Des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;
- D'autres moyens aux effets analogues.

Lors de l'acquisition, le compte 266 est débité par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations concerné par l'opération.

Lors de la cession, le compte 266 est crédité par le débit du compte 656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés, de la valeur d'acquisition. Parallèlement, le compte 756 - Produit des cessions d'éléments d'actif est crédité par le débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs de placement, du montant de la cession.

Le compte 261 enregistre les participations et parts prises dans les associations, syndicats et organismes divers.

Le compte 266 enregistre les autres participations qui n'ont pas pour objet le financement d'immobilisations contrôlées conjointement.

3.2.7.7. Compte 27 - Autres immobilisations financières

Les « autres immobilisations financières » comprennent :

- Les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- Les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements notamment).

Les subdivisions du compte 27 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.7.7.1. Comptes 271 et 272 - Titres immobilisés

Les comptes 271 Titres immobilisés (droits de propriété) et 272 Titres immobilisés (droits de créance) décrivent les valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions notamment les valeurs

grevées d'affectation spéciale. Le cas échéant, le compte 272 peut être subdivisé pour tenir compte de l'origine du financement (legs ou autorisations budgétaires). Les titres dont l'acquisition et la vente sont laissées à la libre disposition de l'ordonnateur sont retracés au compte 500 - Valeurs mobilières de placement.

Valeurs reçues en donation :

Le compte 271 ou 272 est débité à la subdivision intéressée par le crédit des comptes de racine 1041x et 1341x concernés, pour un montant déterminé de la manière suivante :

- Titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédant le jour d'entrée dans le patrimoine ;
- Titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation ou à leur valeur nominale.

Valeurs acquises sur autorisations budgétaires :

Lors de l'achat : le compte 272 est débité par le crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations, de la valeur d'acquisition.

Vente ou remboursement :

Les comptes 271 et 272 sont crédités par le débit du compte 6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées, pour la valeur comptable des titres cédés, et simultanément, le compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement est débité par le crédit du compte 7566 - Produit des cessions – Immobilisations financières.

Les provisions pour dépréciation qui auraient pu être constituées seront reprises au compte 786 Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers selon la technique décrite sous ce compte.

3.2.7.7.2. Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

Le compte 275 enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement.

Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement, et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive (ex : dépôts de garantie de loyer ou crédit-bail, cautionnements versés aux fournisseurs de fluides…).

Technique comptable

Pour un dépôt ou cautionnement versé, l'ordonnateur émet une demande de paiement :

- Débit du compte 275 - Dépôts et cautionnements versés,
- Crédit du compte 4042 - Dépôts et cautionnements versés

Cette opération est traitée dans Op@le comme une immobilisation sans amortissement.

Pour la restitution, le traitement de sortie d'inventaire génère une demande de versement.

- Débit du compte 656600 Valeurs comptables des immobilisations financières cédées
- Crédit du compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

Et l'ordonnateur émet un titre de recette pour obtenir le remboursement

- Débit du compte 462 Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 756200 Produits des cessions - Immobilisations corporelles

Le fournisseur rembourse la caution, le comptable procède à l'encaissement :

- Débit du compte de classe 5 concerné
- Crédit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement

Dans l'hypothèse d'une non-restitution de la caution, la sortie d'inventaire « pour mise au rebut » entrainera l'émission du titre de recette mais sans demande de versement.

3.2.7.8. Comptes 28 - Amortissement des immobilisations

L'amortissement est la constatation comptable de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de techniques et de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles. Il consiste en l'étalement de la valeur des biens amortissables sur leur durée probable d'utilisation.

La sincérité du bilan exige que cet amortissement soit constaté.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine, de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations. Si cette opération n'est pas effectuée, le bilan perd pratiquement toute signification. Il n'y a pas lieu d'amortir les éléments d'actif dont la valeur ne s'amoindrit pas avec le temps (ex. : terrains, collections, biens historiques et culturels,).

La dotation aux amortissements se traduit par un impact budgétaire réel lorsque le bien a été acquis sur les fonds propres de l'EPLE. L'intérêt de cette technique est d'obtenir une plus grande sincérité du compte de résultat et des coûts.

Lorsque le bien bénéficie d'un financement externe (dotation, subvention…), une reprise du financement est effectuée (voir planches 4 et 5)

En tout état de cause, seule la CAF permettrait de renouveler les immobilisations qui seraient à la charge de l'EPLE, l'amortissement n'ayant pour objet que de constater sa dépréciation.

Les subdivisions du compte 28 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.7.8.1. Utilisation des comptes

Le compte 280 - Amortissement des immobilisations incorporelles enregistre principalement les amortissements des frais d'établissement, des frais de recherche et de développement, des concessions et droits similaires, brevets, licences et valeurs similaires ainsi que des droits au bail.

Ainsi, on comptabilise au compte 280 les amortissements correspondants aux biens acquis au compte 205 et aux subdivisions du compte 281 ceux acquis aux subdivisions 21.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- Débit 6811 – Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles ;
- Crédit de la subdivision intéressé du compte 28 - Amortissement des immobilisations ;
- L'occasion d'une sortie du bien de l'actif, une réintégration des amortissements est opérée pour déterminer la valeur nette comptable : (cf. planche 4)
- Débit de la subdivision intéressé du compte 28 - Amortissement des immobilisations ;

- Crédit de la subdivision intéressé du compte de la classe 2 qui a enregistré le montant du bien immobilisé.

3.2.7.8.2. Mode de calcul

L'amortissement n'est plus défini comme la répartition du coût de l'actif, mais il traduit le rythme de consommation des avantages économiques attendus. Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Il peut toutefois être modifié, notamment en cas de modification dans l'utilisation probable du bien. La durée d'utilisation peut être déterminée en termes d'unités de temps ou d'autres unités d'œuvre lorsque ces dernières reflètent correctement le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

Le mode d'amortissement est linéaire. La date de début des amortissements correspond à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, qui correspond généralement à la date de mise en service de l'actif. L'amortissement se calcule au prorata temporis.

À titre d'exemple, pour une immobilisation corporelle de 3.000 € amortie sur 3 ans selon le mode linéaire, mise en service un 15 novembre, les dotations aux amortissements seront selon la base annuelle :

Base annuelle 360 jours	Base annuelle 365 jours
- en N de (3000/3) / (46/360) soit 127,78 € ; - en N+1 et N+2 de 1 000 € ; - en N+3 de 872,22 €	- en N de (3000/3) / (47/365) soit 120 € ; - en N+1 et N+2 de 1 000 € ; - en N+3 de 880 €

La base annuelle de 360 jours sera privilégiée.

3.2.7.8.3. Durées d'amortissement

La durée d'amortissement est déterminée selon l'utilisation qui est faite par l'EPLE du bien, en fonction des caractéristiques propres à l'établissement et non plus selon les durées résultant des usages professionnels ou des pratiques généralement admis. Le conseil d'administration doit déterminer la durée d'amortissement de l'actif, par catégorie homogène d'actifs.

Catégories d'immobilisation	Compte	Subdivisions supplémentaires	Durées moyenne d'amortissement
Logiciels	2053		3 ans
Autres concessions et droits sim, brevets, licences, marques	2058		5 ans ou durée du privilège
Terrains	211		non amortissable
Agencement - aménagements de terrains	212	Gros chantiers - terrassement	50 ans
		Plantations	15 à 20 ans
Constructions	213	Bâtiments	50 ans
		Bâtiments légers, abris	15 ans

Constructions sol d'autrui	214	Bâtiments	50 ans
		Bâtiments légers, abris	15 ans
Installations techniques matériel et outillages	215	matériel de laboratoire	5 à 10 ans
		matériel de cuisine, garage, atelier, sportif	10 à 15 ans
Collections	216		non amortissable
Biens historiques et culturels	217		non amortissable
Installations générales, agencements, aménagements divers	2181		15 à 20 ans
Matériel de transport	2182	Voitures	5 à 10 ans
		camions, véhicules industriels	4 à 8 ans
Matériel de bureau et matériel informatique	2183	Matériel de bureau	5 à 10 ans
		Matériel informatique	2 à 5 ans
Mobilier	2184		10 ans
Emballages récupérables	2186		3 ans

3.2.7.9. Compte 29 - Dépréciations des immobilisations

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. Ainsi le principe de la dépréciation des actifs, qu'elle soit définitive ou non, s'entend comme la constatation de perte de valeur.

La dépréciation s'applique aux immobilisations corporelles, incorporelles et financières, qu'elles soient amortissables ou non.

A la clôture de l'exercice, l'EPLE doit vérifier s'il existe des indices de perte de valeur. Dans l'affirmative, un test de dépréciation est effectué. Si une dépréciation est comptabilisée, il convient, le cas échéant, de modifier la base amortissable de l'actif déprécié.

La dépréciation d'un bien est ponctuelle, réversible et cumulable avec l'amortissement.

Les subdivisions du compte 29 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Comptabilisation

Lors de la constitution d'une dépréciation des immobilisations ou lors de la variation à la hausse d'une dépréciation déjà constituée, le compte de dépréciation concerné est crédité, selon la nature de l'immobilisation, par le débit du compte 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles ou par le débit du compte 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers.

Pour les conditions de constitution des dépréciations, se reporter à l'étude des comptes 681 et 686.

Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou lors de la variation à la baisse de cette dépréciation, le compte de dépréciation est débité par le crédit du compte 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles, ou par le crédit du compte 7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers.

Les dépréciations sont portées en déduction de la valeur des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

A la date de la cession de l'immobilisation, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit des subdivisions appropriées du compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions. La planche d'écritures n°10 présente le type et les différentes opérations relatives à ce compte.

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

Les stocks et productions en cours sont définis comme l'ensemble des biens ou des services, qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être, soit vendus en l'état, ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des productions en cours.

Les stocks proprement dits comprennent notamment :

- Les approvisionnements : matières premières, matières consommables et fournitures consommables ;
- Les produits finis.

Les productions en cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production.

Pour les stocks et les en cours deux critères de classement ont été retenus :

- La nature physique du bien (ou la nature du service) ;
- L'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en cours, production).

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'établissement utilise le critère de la nature physique. Il établit la nomenclature des biens et des services qui correspondent le mieux à ses besoins internes de gestion.

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe 2.

Les subdivisions de la classe 3 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature

3.2.8.1. Comptes 31 et 32 - Stocks de matières premières et autres approvisionnements

En fin d'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra comptable, c'est-à-dire au recensement physique des existants en stock, on calcule la variation qui est égale au stock initial (SI) diminué du stock final (SF). Deux situations peuvent se présenter :

- Variation négative ou stockage complémentaire : dans ce cas, la dépense faite initialement en section de fonctionnement est annulée par une demande de comptabilisation à la subdivision intéressée du compte 603 - variation de stock et comptabilisé au débit de la subdivision intéressée d'un compte 31 ou 32.
- Variation positive ou déstockage : dans ce cas, la subdivision du compte de stocks concerné 31 ou 32. est créditée de la variation par le débit de la subdivision correspondante du compte de

variation 6031 ou 6032 à l'aide d'une demande de comptabilisation qui enregistre la dépense en section de fonctionnement.

La planche d'écritures n°13 présente le type et les différentes opérations relatives à ce compte.

À la clôture, deux écritures sont obligatoires concernant les stocks, leur comptabilisation permet ainsi de constater la variation de stocks de l'exercice :

- L'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée) ;
- La constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Technique comptable

1. Annulation du stock initial

- Débit 603 « Variation des stocks »
- Crédit 31 « Matières premières » ou 32 « Autres approvisionnements » en fonction de la nature du stock.

2. Constatation du stock final

- Débit 31 « Matières premières » ou 32 « Autres approvisionnements » en fonction de la nature du stock.
- Crédit 603 « Variation des stocks ».

3.2.8.2. Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis

En fin d'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra comptable, on calcule la variation qui est égale au stock final diminué du stock initial. Deux situations peuvent se présenter :

- Variation négative ou déstockage : dans ce cas, la diminution de la valeur du stock s'effectue par une écriture au crédit du compte qui enregistre le stock, de la valeur absolue de la variation consécutif à une réduction de recette au compte de la section de fonctionnement qui enregistre les variations ;
- Variation positive ou stockage complémentaire : dans ce cas, la valeur du stock augmente grâce à un débit au compte qui enregistre le stock du montant de la variation, consécutif à un ordre de recette au compte de la section de fonctionnement qui enregistre les variations.

La planche d'écritures n° 13 présente le type et les différentes opérations relatives à ce compte.

À la clôture, deux écritures sont obligatoires concernant les stocks, leur comptabilisation permet ainsi de constater la variation de stocks de l'exercice :

- L'annulation du stock initial (stock de début d'exercice constaté en balance d'entrée),
- La constatation du stock final (stock de fin d'exercice).

Technique comptable

1. Annulation du stock initial

- Débit de la subdivision intéressée du compte 713 - Variation du stock d'objets confectionnés ;
- Crédit du Compte 331 - Produits en cours (objets confectionnés), 345 - Prestations de services en cours, 355 - Produits finis (objets confectionnés) en fonction de la nature du stock.

2. Constatation du stock final

- Débit du compte 331 - Produits en cours (objets confectionnés), 345 - Prestations de services en cours, 355 - Produits finis (objets confectionnés) en fonction de la nature du stock ;
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 713 - Variation du stock d'objets confectionnés.

3.2.8.3. Compte 39 - Dépréciations des stocks et en cours

Le compte 39 retrace la constatation, à la date d'inventaire, d'une perte probable sur les stocks.

Une dépréciation est constatée quand la valeur d'inventaire d'un stock est inférieure à son coût d'entrée.

La valeur d'inventaire dont les établissements doivent tenir compte pour calculer la dépréciation correspond sur le plan comptable, à la valeur actuelle.

La dépréciation des stocks peut également être justifiée par des risques d'ancienneté ou d'obsolescence des produits, ou par une durée d'écoulement lente des stocks.

De même, le nombre probable d'années de commercialisation d'un produit laissant prévoir un stock d'invendus peut permettre de constater la dépréciation d'un lot, s'il apparaît que la valeur globale de ce lot au cours du jour est inférieure à son prix de revient.

En ce qui concerne les marchandises qui ne font pas l'objet d'un marché régulier et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu, une estimation au-dessous du prix de revient n'est admise que si ces marchandises ont subi une dépréciation certaine, en raison par exemple, de détériorations matérielles, de changement de mode ou de perte de débouché.

Les dépréciations des stocks sont ajustées à la fin de chaque exercice soit par dotations complémentaires, soit par reprises aux résultats

La planche d'écritures n° 10 présente le type et les différentes opérations relatives à ce compte.

Technique comptable

Constitution de la dépréciation

- Débit 68173 - Stocks et en-cours
- Crédit subdivision intéressée du compte 39 « Dépréciations des stocks et en-cours »

Réintégration de la dépréciation

- Débit subdivision intéressée du compte 39 « Dépréciations des stocks et en-cours »
- Crédit 78173 - Stocks et en-cours

3.2.9. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

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

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

Les opérations de rattachement des charges et des produits de l'exercice sont enregistrées selon la nature des tiers débiteurs ou créanciers, en contrepartie des comptes 408, 418, 428, 438, 448 et 468.

Les comptes de régularisation enregistrent les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants.

3.2.9.1. Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

Figurent sous le compte 40, les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Les subdivisions du compte 40 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Compte 4012 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations

Le compte 4012 est crédité par le débit du compte de charges intéressé lors de la prise en charge par l'agent comptable de la demande de paiement du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de service générés validée par l'ordonnateur.

Lorsque nécessaire, le compte 4012 est crédité par le débit du compte 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre.

Le compte 4012 est débité par le crédit :

- Du compte 4017 - Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions.
- D'une subdivision du compte 472 dépenses à classer et à régulariser.
- D'un compte de classe 6 pour le montant des factures d'avoir reçues ayant fait l'objet d'une demande de reversement d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'établissement à ses fournisseurs.

3.2.9.1.1. Compte 4017 – Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

Ce compte est :

- Crédité par le débit du compte 4012 Fournisseurs - Achats de biens ou prestation, des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies arrêts, cessions, retenues de garanties. Il est débité lors de la libération des précomptes par une demande de versement.
- Débité (ordre de paiement du comptable) par le crédit d'un compte de trésorerie du montant des sommes payées.

3.2.9.1.2. Compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations

Lors de l'acquisition d'immobilisations par l'établissement, la réception de la facture donne lieu à l'émission d'une demande de paiement dont la prise en charge par l'agent comptable conduit à la constatation d'un débit du compte d'immobilisation correspondant en contrepartie du compte 4042.

Le compte 4042 est débité par le crédit :

- Du compte 4728 - Autres dépenses à régulariser du montant des dépenses à régulariser
- Du compte 4047 - Fournisseur - Retenues de garanties et oppositions
- D'un compte de classe 2 pour le montant des factures d'avoir reçues ayant fait l'objet d'un titre de recette

- D'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'établissement à ses fournisseurs

3.2.9.1.3. Compte 4047 - Fournisseur - Retenues de garanties et oppositions

Ce compte est :

- Crédité par le débit du compte 4042 « Fournisseurs d'immobilisations » des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions, retenues de garanties. Il est débité lors de la libération des précomptes par une demande de versement.

3.2.9.1.4. Comptes 4081 Fournisseurs - Factures non parvenues et 4084 –Fournisseurs d'immobilisations Factures non parvenues

Lorsque le service fait est constaté au 31 décembre de l'exercice mais qu'il n'a pas donné lieu à l'émission de la demande de paiement correspondante, le compte 4081 est crédité, pendant la période d'inventaire, par le débit des comptes intéressés de la classe 6 et le compte 4084 par le débit de la classe 2 du montant évaluatif des dépenses, dont le service est certifié fait, qui n'ont pu être ordonnancées, notamment à défaut de production par les créanciers, avant la clôture de l'exercice, des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant desdites charges soit suffisamment connu et évaluable et que le service ait été certifié.

Cette opération ouvre des crédits d'extourne qui seront consommés par des demandes de paiement émises dans des conditions similaires à celles de l'exercice en cours mais sans impact sur le budget de l'année, au fur et à mesure de la présentation des pièces justificatives nécessaires au paiement.

Sur l'exercice suivant, dès réception des justifications des demandes de paiement sont établies sur ces crédits d'extourne. La prise en charge de ces opérations s'accompagne systématiquement de la contrepassation des écritures de charges à payer (CAP) constatées sur l'exercice précédent. Le compte 4081 est débité par le crédit du compte de classe 6 intéressé et le 4084 est débité par le crédit du compte de classe 2 intéressé.

Si la demande de paiement est supérieure à la charge à payer il y aura une consommation des crédits de l'année en cours du montant de la différence entre la demande de paiement et la CAP.

Si la demande de paiement est inférieure à la CAP, une demande de comptabilisation sera nécessaire en fin d'année pour annuler les charges à payer enregistrées à tort.

3.2.9.1.5. Compte 409 - Fournisseurs débiteurs

3.2.9.1.5.1. Compte 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes

Le compte 4091 est débité par le crédit d'un compte de trésorerie par une demande de versement suite à la demande d'acompte ou d'avance conforme aux termes du contrat ou à la réglementation.

L'avance est reprise (solde compte 4091) par le débit du compte 4012 avant le paiement de la demande de paiement qui s'y rattache.

En cours d'exercice, les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations peuvent être portés au débit du compte 4091 mais ces avances et acomptes doivent, en fin d'exercice, être virés au compte 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles ou 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles selon la nature de l'avance.

3.2.9.1.5.2. Compte 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Le compte 4096 est débité par le crédit du compte 4012 lors de la consignation par les fournisseurs à l'établissement d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation.

Le compte 4096 est crédité :

- Par le débit du compte 4012 lorsque l'établissement rend les emballages ou le matériel au prix de la consignation ;
- Par le débit du compte 6028 - Achats d'autres approvisionnements stockés, lorsque l'établissement décide de conserver les emballages ou le matériel consigné ;
- Par le débit du compte 4012 et du compte 6132 - Autres locations, si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation.

3.2.9.1.5.3. Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes, à obtenir et autres avoir non encore reçus

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

Technique comptable

Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes :

- Débit Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes, à obtenir et autres avoir non encore reçus ;
- Crédit 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats » ;
- Crédit 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ;
- Crédit 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

A réception de la notification des rabais, remises, ristournes :

- Débit subdivision intéressé du compte de fournisseurs ;
- Crédit Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes, à obtenir et autres avoir non encore reçus.

3.2.9.2. Compte 41 - Clients et comptes rattachés

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

Les subdivisions du compte 41 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.2.1. Compte 4112 – Frais de restauration et d'hébergements au forfait (Elèves et étudiants)

Le compte 4112 est débité du montant des droits constatés de demi-pension par le crédit du compte 70621 - Produits de la restauration et de l'hébergement des élèves et étudiants - forfait.

Le compte 4112 est crédité par le débit

- D'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des familles ;
- Du compte 70621 pour le montant des remises d'ordre établies par l'établissement ayant donné lieu à émission d'un titre de réduction ou d'annulation de recettes lorsque cette remise est effectuée au cours de l'exercice d'émission du titre de recette initial ;
- Du compte 46621 de la part des aides sociales affectées en règlement des frais scolaire ;

- Du compte 46681 de la part des bourses nationales déduite des frais scolaires.

3.2.9.2.2. Compte 4113 – Frais de restauration à la prestation

Le compte 4113 est débité du montant des droits acquis par l'établissement sur les prestations de demi-pension par le crédit du compte 70622 - Produits de la restauration et de l'hébergement des élèves et étudiants - hors forfait et par le crédit du compte 70623 - Produits de la restauration et de l'hébergement des autres tiers.

Le compte 4113 est crédité par le débit :

- D'un compte de trésorerie lors des règlements reçus par les tiers ;
- Du compte 70622 ou 70623 pour le montant ayant donné lieu à émission d'une demande de réduction ou d'annulation de recettes lorsque cette remise est effectuée au cours de l'exercice d'émission du titre de recette initial ;
- Du compte 4191 - Avances reçues frais de restauration et d'hébergement
- Du compte 46621 de la part des aides sociales affectées en règlement des frais de restauration (pour les tiers élèves).

3.2.9.2.3. Compte 4122 – Prestations de sorties et voyages scolaires

Le compte 4122 est débité du montant des droits acquis par l'établissement au titre des prestations de sorties et voyages scolaires enregistrées au crédit du compte 7067 - Contribution des participants.

Le compte 4122 fonctionne comme le compte 4113

Nota : Les avances reçues au titre des prestations de sorties et voyages scolaires sont inscrites au compte 41921 - Avances reçues Voyages et sorties.

3.2.9.2.4. Compte 4123 - Prestations de formation

Le compte 4123 est débité du montant des factures de ventes de biens ou de prestations de services ordonnancées jusqu'à l'expiration de la période d'inventaire par le crédit du compte 7066 - Produits issus des actions de formation.
Le compte 4123 est crédité par le débit :

- D'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients ;
- Du compte 7066 pour le montant des factures d'avoir établies par l'établissement et ayant donné lieu à établissement d'un ordre de réduction ou d'annulation de recettes dans le cas où il subsiste une créance sur un tiers et lorsque cette remise est effectuée au cours de l'exercice d'émission du titre de recette initial ;
- Du compte 41922 - Autres avances reçues.

3.2.9.2.5. Compte 4128 - Autres prestations

Le compte 4128 fonctionne comme le 4123. Il a comme contreparties les comptes :

701 - Ventes d'objets confectionnés

703 - Ventes de produits résiduels

7068 - Autres prestations de services

708 - Produits des activités annexes

Nota : les avances sont inscrites au crédit du compte 41922 - Autres avances reçues

3.2.9.2.6. Compte 416 - Clients douteux ou litigieux

Le compte 416 est débité par le crédit du compte 411 ou du compte 412 pour le montant total des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'établissement est en litige. La créance est considérée comme litigieuse lorsque le débiteur la conteste, elle est considérée comme douteuse lorsque le débiteur ne la conteste pas mais que sa solvabilité est défaillante.

La créance est inscrite au compte 416 dès que le recouvrement entre en phase contentieuse (huissier, SATD ...). Ce compte enregistre les créances qui ont fait l'objet d'une demande d'autorisation auprès du chef d'établissement de recours contentieux.

Le compte 416 est crédité par le débit :

- D'un compte de trésorerie pour les encaissements effectués ;
- Du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » pour les créances irrécouvrables dont l'admission en non-valeur a été acceptée (demandes de paiement).

Le transfert d'une créance au compte 416 est un indicateur sur les possibilités de recouvrement de ladite créance. En parallèle, cette créance doit être dépréciée (compte 49 - dépréciation des comptes de tiers).

3.2.9.2.7. Compte 418 – Clients - produits non encore facturés

Ce compte est débité, à l'appui d'une demande de comptabilisation en fin d'exercice ou pendant la période d'inventaire, par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 du montant des droits acquis à l'établissement qui n'ont pu faire l'objet d'un titre de recette.

Les titres de recettes sont émis dès que les conditions sont réunies pour leur prise en charge par l'agent comptable.

Si le titre définitif est inférieur au PAR, il y aura en fin d'exercice une diminution de la recette nette. A l'inverse si le titre définitif est supérieur au PAR il y aura une augmentation de la recette nette de l'exercice.

Technique comptable

En année N

Comptabilisation du produit à recevoir

- Débit du compte 418 - Clients - produits non encore facturés ;
- Crédit du compte de classe 7 intéressé.

En année N+1

Extourne

- Débit du compte de classe 7 intéressé
- Crédit du compte 418 - Clients - produits non encore facturés

Titre de recette

- Débit du compte de classe 4 intéressé
- Crédit du compte de classe 7 intéressé

L'émission du titre et l'opération d'extourne sont simultanées.

Les subdivisions du compte 418 sont présentées au paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

3.2.9.2.8. Comptes 4191 et 4192 Avances reçues

Les comptes 4191 Avances reçues frais de restauration et d'hébergement et 4192 Avances reçues - autres prestations enregistrent les avances reçues. Ils sont crédités par le débit d'un compte de trésorerie du montant des avances reçues des clients. Ils sont débités, après constatation des droits, du montant de ces avances par le crédit de la subdivision du compte 412, et éventuellement par le crédit du compte 4664 lorsqu'il existe des excédents de versements à rembourser.

Le compte 4191 enregistre notamment les avances constatées sur les cartes d'accès au restaurant scolaire.

Le compte 4192 enregistre les avances reçues pour les sorties et voyages scolaires lorsqu'il est autorisé à recevoir une participation des familles (compte 41921 - Avances reçues Voyages et sorties) et les autres avances reçues (compte 41922).

3.2.9.2.9. Compte 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

Technique comptable

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

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

Deux options existent pour apurer le compte 4198

1- Imputation de l'avoir sur une prochaine facture

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit 41x Clients

2- Restitution de l'avoir au client

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

3.2.9.3. Compte 42 - Personnel et comptes rattachés

Les subdivisions du compte 42 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.3.1. Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues

Le compte 421 est crédité des rémunérations brutes par le débit des comptes de charges intéressés.

Il est débité :

- Du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 - Personnel - Avances et acomptes ;
- Du montant des oppositions notifiées à l'établissement à l'encontre de membres de son personnel par le crédit du compte 427 – Personnel – Oppositions ;
- Du montant du prélèvement à la source au titre de l'impôt sur le revenu par le crédit du compte 4426 Etat - Prélèvement à la source ;
- Du montant des charges salariales par le crédit des comptes 431 et 437 ;
- Du montant des versements effectués (montants nets à payer) par le crédit d'un compte de classe 5.

3.2.9.3.2. Compte 423 - Personnel - Remboursement de frais

Le compte 423 est crédité du montant des frais supportés par le personnel par le débit du compte de charge concerné.

Le compte 423 est débité par le crédit d'un compte de trésorerie lors du remboursement des frais.

3.2.9.3.3. Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes

Le compte 425 est débité (demande de versement de l'ordonnateur) du montant des avances et acomptes versés au personnel, par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité pour solde, par le débit du compte 421 - Rémunérations dues au personnel.

3.2.9.3.4. Compte 427 - Personnel - Oppositions

Le compte 427 est crédité du montant de sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement par le débit (demande de versement du comptable) du compte 421 Personnel - Rémunérations dues. Il est débité du montant desdites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

3.2.9.3.5. Compte 428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir

Les droits à congés, les comptes épargne-temps (CET) et les heures supplémentaires représentent les engagements pris à l'égard des personnels des établissements, dont le paiement est différé pour une période plus ou moins longue. Toutes les catégories de personnel rémunérées par l'EPLE sont concernées par les droits à congés.

Ces passifs sociaux sont comptabilisés, dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- Il existe, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à l'égard de son personnel ;
- Il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans la contrepartie du service rendu ;
- Le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Selon le niveau de précision de l'estimation du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation, ce passif donnera lieu à comptabilisation d'une charge à payer ou d'une provision pour charges :

- Une charge à payer est constatée quand les montants sont individualisables et font l'objet d'un versement dans un délai connu ;
- Une provision pour charges est constatée dans les autres cas (évaluation forfaitaire ou statistique et/ou versement dans un délai incertain).

Lorsqu'une charge à payer est comptabilisée à la clôture d'un exercice, elle donne lieu à une écriture de contre-passation à l'ouverture de l'exercice suivant.

3.2.9.3.5.1. Compte 4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer

A. Modalités d'évaluation des droits à congés

I. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés est l'année civile

Le nombre de jours de congés acquis en année N et non pris sur cette année doit faire l'objet d'un recensement agent par agent.

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents. Il doit être tenu compte des charges sociales ou fiscales correspondantes.

Le coût moyen journalier d'un agent ou d'une catégorie homogène d'agents est déterminé en prenant en compte la rémunération annuelle globale présentant un caractère récurrent, rapportée au nombre de jours travaillés par an.

L'évaluation des jours de congés non pris et inscrits dans un CET est précisée dans le paragraphe dédié au traitement comptable applicable aux CET.

II. La période de référence pour l'acquisition des droits à congés ne correspond pas à l'année civile

Les droits à congés à prendre en compte à la date de clôture de l'exercice N sont ceux acquis et non pris par les personnels précités au 31 décembre N. Deux méthodes de calcul de la charge à payer sont possibles :

1. Calcul individuel par bénéficiaire

Si le calcul des droits à congés peut être effectué agent par agent, ces droits à congés sont évalués en appliquant au nombre de jours recensés le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou de la catégorie homogène d'agents correspondante. Il doit être tenu compte des charges sociales et fiscales correspondantes.

2. Évaluation forfaitaire

Si les dispositions prévues au §1. ci-dessus ne sont pas praticables, il est possible d'utiliser une méthode d'évaluation forfaitaire.

Le nombre de jours à prendre en compte correspond à un prorata du nombre de jours de congés auquel les agents[9] ont droit sur la période de référence d'acquisition des droits.

9 Il convient d'exclure les agents ayant quitté l'organisme au 31 décembre N.

Ainsi, si la période de référence s'étend du 1er septembre N au 31 août N+1, alors ce prorata est fixé à un tiers (4 mois sur 12).

Les droits à congés sont ensuite évalués en appliquant à ce nombre de jours le coût moyen journalier par catégorie homogène d'agents.

Ce montant est, le cas échéant, réduit pour tenir compte des jours de congés déjà pris au titre de la période de référence considérée, ainsi que des jours de congés correspondant aux jours de fermeture de l'établissement sur cette période.

Ce passif est augmenté des charges sociales et fiscales. Le taux de charges applicable est calculé comme suit : somme des charges sociales et fiscales dues au cours de l'année sur les rémunérations versées, divisée par la somme des rémunérations versées.

Le compte 4282 est crédité en fin de l'exercice du montant des droits à congés non consommés sur l'exercice, par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

A l'ouverture de l'exercice suivant, ce compte est soldé par une écriture de contrepassation ou d'extourne au crédit du compte 64.

Technique comptable

Comptabilisation des charges payer à comptabiliser au titre des droits à congés à la clôture de l'exercice N :

- Débit compte 641x - Rémunération personnels non enseignants
- Crédit compte 4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer

Les charges sociales et fiscales afférentes sont également comptabilisées :

- Débit compte 632 - charges fiscales sur congés payés
- Débit compte 645x - charges de sécurité sociale et de prévoyance et 647x - autres charges sociales
- Crédit compte 4482 - charges fiscales sur congés à payer
- Crédit compte 4382 - charges sociales sur congés à payer

3.2.9.3.5.2. Compte 4286 - Personnel - Autres charges à payer

1. Charges à payer relatives au Compte épargne-temps (CET)

A. Qualification du passif

L'accès au Compte Epargne Temps (CET) est ouvert aux agents titulaires et non titulaires :

- Exerçant leurs fonctions dans une administration, un établissement public administratif de l'État ou dans un établissement public local d'enseignement ;
- Employés de manière continue et ayant accompli au moins une année de service.

Il est ouvert à la demande de l'agent qui est informé annuellement des droits épargnés et consommés.

Le CET est caractérisé par la coexistence de deux régimes :

- Le régime pérenne, régime de droit commun depuis le 1er janvier 2010, institué par le décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 modifié portant création du compte épargne-temps dans la

fonction publique de l'État et dans la magistrature. Ce dispositif comprend les jours épargnés au titre des années 2009 et suivantes, ainsi que les jours épargnés antérieurement pour lesquels les titulaires d'un CET ont demandé au 31 décembre 2009 l'application immédiate des nouvelles dispositions prévues par le décret n°2009-1065 du 28 août 2009 ;

- Le régime transitoire, dans lequel ont été portés, sur option des agents, les jours épargnés au titre de l'année 2008 et des années antérieures. Le CET transitoire ne peut plus être alimenté par l'agent.

En pratique, ces deux régimes font l'objet d'une gestion distincte.

Le dispositif pérenne permet d'accumuler des droits à congés rémunérés dans la limite de 60 jours au total. A la fin de chaque année, les jours épargnés sur un CET de régime pérenne peuvent être :

- Indemnisés pour les jours épargnés au-delà de 20 jours ;
- Utilisés sous forme de jours de congés ou conservés comme droits à congés futurs ;
- Pris en compte au titre du régime de retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) pour les jours épargnés au-delà de 20 jours.

Dans le cadre des CET de régime transitoire, les agents peuvent opter pour :

- L'utilisation sous forme de congés annuels, option obligatoire pour les CET inférieurs à 20 jours
- Ou, pour les jours supérieurs au seuil des 20 jours, l'intégration au sein du régime de RAFP ou encore pour l'indemnisation dans la limite de la moitié des jours épargnés. Le versement lié à l'indemnisation s'effectue à hauteur de quatre jours par an jusqu'à épuisement des soldes. Si la durée du versement qui en résulte est supérieure à quatre ans, celui-ci est opéré en quatre fractions annuelles d'égal montant.

Les agents ont aussi la possibilité de renoncer, à tout moment, au maintien de ce compte en demandant le transfert de leurs jours épargnés vers un CET de régime pérenne.

Les droits à congés inscrits dans un CET, qu'ils soient monétisables ou non, génèrent, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à verser une rémunération alors qu'il n'y aura pas de service fait en contrepartie. Les droits acquis se traduisent par la comptabilisation d'un passif dans les comptes de l'EPLE.

Pour les CET de régime pérenne comme pour ceux relevant du régime transitoire, ce passif se traduit comme suit :

- Lorsque l'agent opte pour la monétisation des jours inscrits sur son CET, l'obligation correspondante constitue une charge à payer ;
- Lorsque les jours inscrits sur le CET constituent des droits à congés, l'obligation correspondante est une provision pour charges ;
- Lorsque l'agent décide d'intégrer ses droits à la RAFP, l'obligation correspondante représente une charge à payer.

B. Modalités d'évaluation

L'établissement doit procéder au recensement et à l'évaluation des droits à congés inscrits dans un CET.

Une distinction doit être faite selon que le nombre de jours inscrits sur le CET est inférieur ou supérieur à 20.

I. Nombre de jours inscrits sur le CET inférieur ou égal à 20

L'ensemble des jours inscrits dans la limite de 20 jours sera obligatoirement utilisé sous forme de congés par les agents[10].

Dans ce cas, la provision pour charges est déterminée selon le coût moyen journalier de chaque agent concerné ou le coût moyen journalier de chaque catégorie homogène d'agents en termes de rémunération. Il doit être tenu compte des charges sociales ou fiscales correspondantes.

Le coût moyen journalier d'un agent ou d'une catégorie homogène d'agents est déterminé en prenant en compte la rémunération annuelle globale présentant un caractère récurrent, rapportée au nombre de jours travaillés par an.

II. Nombre de jours inscrits sur le CET supérieur à 20

Lorsqu'à la fin de l'année, le nombre de jours comptabilisés sur le CET est supérieur à 20, l'intéressé doit formuler sa demande avant le 31 janvier de l'année suivante.

En l'absence de toute demande, les jours sont d'office pris en compte au sein du régime de RAFP pour les agents fonctionnaires et indemnisés pour les agents non titulaires.

En conséquence, lorsque le nombre de jours inscrits au CET est supérieur à 20, jours transférés d'un CET transitoire compris, trois cas sont distingués en termes d'évaluation du passif :

- 1er cas – jours indemnisés : la charge à payer au titre des droits monétisables est évaluée en fonction des modalités de valorisation prévues dans le barème forfaitaire par journée et par catégorie fixé par l'arrêté du 28 août 2009 modifié pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 :
    - 135 euros pour la catégorie A ;
    - 90 euros pour la catégorie B ;
    - 75 euros pour la catégorie C.
- 2è cas – jours maintenus sur le CET : la provision pour charges est déterminée selon les modalités inscrites au § I. ci-dessus.
- 3è cas – jours intégrés à la RAFP : la charge à payer est évaluée sur la base du traitement forfaitaire par journée et par catégorie fixé par l'arrêté du 28 août 2009 pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002 précité (cf. supra).

Dans la mesure où les agents peuvent exercer leur droit d'option jusqu'au 31 janvier de l'exercice suivant, certaines informations nécessaires pour permettre une correcte évaluation en fonction de l'option choisie par certains agents ne seront connues qu'après la date d'arrêté des comptes.

Les passifs correspondants sont alors évalués selon le coût moyen journalier appliqué au nombre de jours inscrits au CET des agents concernés, ou à défaut, selon une approche statistique. Ces passifs

10 Selon l'article 5 du décret n°2002-634 du 29 avril 2002 modifié portant création du compte épargne-temps dans la fonction publique de l'État et dans la magistrature : « Lorsque, au terme de chaque année civile, le nombre de jours inscrits sur le compte épargne-temps est inférieur ou égal à un seuil, fixé par arrêté conjoint du garde des sceaux, ministre de la justice, du ministre chargé de la fonction publique et du ministre chargé du budget, qui ne saurait être supérieur à vingt jours, l'agent ne peut utiliser les droits ainsi épargnés que sous forme de congés, pris dans les conditions mentionnées à l'article 3 du décret du 26 octobre 1984 ».

donnent lieu à la comptabilisation d'une provision pour charges dans la mesure où l'échéance et le montant ne sont pas connus avec suffisamment de précision.

Le compte 4286 est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges évaluées qui n'ont pas pu être mandatées par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

Ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64.

Technique comptable

Charges à payer à comptabiliser relatives au CET à la clôture de l'exercice N :

- Débit compte 641x - Rémunération personnels non enseignants
- Débit compte 4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer si pris sur les congés payés provisionnés
- Crédit compte 4286 - Personnel – autres charges à payer

Charges sociales et fiscales afférentes :

- Débit compte 631x - impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
- Dédit compte 4482 - charges fiscales sur congés à payer
- Débit compte 645x - charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit compte 4382 - charges sociales sur congés à payer
- Ces écritures doivent être contre-passées au début d'exercice N+1.

Dotations aux provisions pour charges relatives au CET

- Débit compte 6815 - dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit compte 1582 - provisions pour CET »
- Crédit compte 1583 - provisions pour CET – charges sociales et fiscales

Reprise suite à utilisation des jours CET (congés, monétisation ou versement RAFP)

- Débit compte 1582 - provisions pour CET
- Débit compte 1583 - provisions pour CET – charges sociales et fiscales
- Crédit compte 7815 - reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

Monétisation des CET et versement RAFP :

- Débit compte 641x - Rémunération personnels non enseignants
- Crédit compte 421 Personnels

Versement à l'agent

- Débit compte 421 Personnels
- Crédit compte 515 - Compte au trésor

Versement à la RAFP

- Débit compte 421 - personnels – rémunérations dues
- Crédit compte 437x - autres organismes sociaux

Charges sociales et fiscales afférentes

- Débit compte 631x - impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations
- Débit compte 645x - charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Débit compte 647x - autres charges sociales
- Crédit compte 447 - autres impôts, taxes et versements assimilés
- Crédit compte 431x - sécurité sociale
- Crédit compte 437x - autres organismes sociaux

En cas de changement d'affectation, les droits acquis de l'agent sont transférés vers l'administration d'accueil. Comptablement, les charges à payer doivent être contre-passées et les provisions reprises.

3.2.9.3.5.3. Compte 4287 - Personnel - Produits à recevoir

Le compte 4287 est débité à la fin de l'exercice du montant des produits à recevoir évalués par le crédit du compte de produits par nature intéressé.

Ce compte est soldé par une écriture de contre passation au débit du compte de classe 7 intéressé.

3.2.9.3.6. Compte 429 Déficits et débets des comptables et régisseurs

Les subdivisions du compte 429 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.3.6.1. Compte 4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement

Le compte 4291 est mouvementé comme suit :

- Lors de la constatation du déficit, ce compte est débité (demande de comptabilisation de l'ordonnateur) par le crédit du compte intéressé, en fonction de la nature du déficit ;
- Si le constat de la force majeure est établi, le compte 4291 est crédité par le débit du compte 6543 « Pertes sur créances irrécouvrables », si le déficit est apuré par le budget de l'Etat, le compte 4291 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie ;
- Si le comptable comble immédiatement le déficit, le compte est crédité par le débit du compte de trésorerie pour les sommes mises à la charge du comptable ou du régisseur et réglées par l'intéressé ;
- Si l'émission d'un ordre de versement est nécessaire, le compte est crédité par le débit du compte 4292 (voir commentaires du compte 4292) après l'émission de l'ordre de versement ;
- Dans le cas où le comptable n'acquitte pas la somme réclamée, un arrêté de débet est pris à son encontre. Dans cette hypothèse, le compte 4291 est crédité par le débit du compte 4294 après émission d'un arrêté de débet. (Voir planche n° 25).

3.2.9.3.6.2. Compte 4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement

Le compte 4292 est mouvementé comme suit :

- Débité par le crédit du compte 4291 lors de l'émission de l'ordre de versement ;
- Crédité par le débit d'un compte de trésorerie pour les sommes mises à la charge du comptable ou du régisseur et réglées par l'intéressé ;
- Crédité par le débit du compte 6584 - Décharge ou remise gracieuse régisseurs en cas de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse, si le déficit est apuré par le budget de l'Etat, le compte 4292 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie ;
- Crédité par le débit du compte 4294 lors de l'émission de l'arrêté de débet. (Voir planche 25)

3.2.9.3.6.3. Comptes 4294 Débets constatés par arrêté du ministre et 4295 - Débets constatés par arrêté du juge des comptes

Le compte 4294 ou 4295 est :

- Débité par la subdivision intéressée du compte 4291 et 4292 sur autorisation du ministre de l'éducation nationale, du montant des débets dont le comptable ou le régisseur est dispensé de faire provisoirement l'avance ;
- Crédité par le débit du compte 6584 - Décharge ou remise gracieuse régisseurs montant des remises gracieuses obtenues, si le déficit est apuré par le budget de l'Etat le compte 4294 ou 4295 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie ;
- Crédité par le débit d'un compte de trésorerie des sommes mises à la charge du comptable ou du régisseur et réglées par l'intéressé. (Voir planche n°25).

3.2.9.4. Compte 43 - Sécurité sociale et organismes sociaux

Les subdivisions du compte 43 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.4.1. Comptes 431 et 437 - Sécurité sociale et Autres organismes sociaux

Les comptes 431 Sécurité sociale et 437 Autres organismes sociaux sont crédités respectivement du montant des sommes dues par l'établissement à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents de travail, de retraites du personnel ainsi que des sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel, par le débit des subdivisions du compte 64.

Ils sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit d'un compte de trésorerie.

3.2.9.4.2. Compte 438 - Organismes sociaux - Charges à payer, produits à recevoir

3.2.9.4.2.1. Compte 4382 - Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer

Le compte 4382 ne peut être utilisé que pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières. Il ne peut concerner les personnels fonctionnaires ni les contractuels de droit public.

Le compte 4382 est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges évaluées qui n'ont pas pu être mandatées par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

Ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64.

3.2.9.4.2.2. Compte 4386 - Organismes sociaux - Autres charges à payer

Le compte 4386 est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges évaluées qui n'ont pu être mandatées par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

Ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64.

3.2.9.4.2.3. Compte 4387 - Organismes sociaux - Produits à recevoir

Dans l'hypothèse où, conformément aux dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels, l'établissement a réglé à ses employés, tout ou partie de leur rémunération en cas de maladie, d'accident ou de maternité, le compte 4387 est débité du montant des diverses prestations qu'il a ainsi avancées à ses salariés pour le compte de la Sécurité sociale et des autres organismes sociaux par le crédit des subdivisions concernées du compte 64. En effet, dans cette hypothèse, l'établissement est subrogé dans les droits des salariés vis-à-vis des organismes susvisés.

Ce compte sera crédité des recouvrements opérés après liquidation définitive.

3.2.9.5. Compte 44 - Etat et autres collectivités publiques

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'Etat, les collectivités et établissements publics ainsi que les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Les subdivisions du compte 44 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.5.1. Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques : subventions à recevoir

Ce compte subdivisé enregistre au débit les subventions accordées par les principaux financeurs des EPLE et non encore encaissées par l'EPLE. Selon le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues, le droit est comptabilisé lorsqu'il est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable.

Ainsi, lorsque la subvention est accordée sans condition, la recette est enregistrée à la date de l'acte attributif pour son montant total, lorsque la subvention est accordée sous condition de réalisation de dépenses, la recette est comptabilisée au moment de la réalisation des dépenses à hauteur des dites dépenses réalisées au débit des subdivisions 4411 à 4418 et au crédit du compte de subvention concerné (compte 1041 ou 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ; 74xx pour une subvention de fonctionnement).

Lors de l'encaissement de la subvention, le compte 441 est soldé par un compte de trésorerie.

Si le droit n'est pas acquis à l'établissement, la subvention est encaissée au crédit d'une subdivision du compte d'avance 4419 - Avances sur subventions.

Les subdivisions du compte 4419 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.5.1.1. Compte 4411 –Etat

Les subdivisions du compte 4411 (hors 44117) et le compte 44117 sont respectivement débités :

- Par le crédit de la subdivision intéressée du compte 7411 « subvention Etat »
- Par le crédit du compte 1041x Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Etat »

Lors de la prise en charge par l'agent comptable du titre de recette.

Le compte est crédité par l'encaissement des subventions globalisées ou par le débit du compte d'avance (subdivision compte 44191) lorsque les subventions attribuées sous condition d'emploi ont été versées à l'établissement avant l'acquisition effective du droit.

Nota: le compte 44111 qui enregistre l'encaissement des subventions pour charges de service (lycées et collèges d'Etat) est normalement soldé en fin d'année. Il est exceptionnellement débiteur lorsque l'Etat a notifié un complément de dotation et que le versement de ce complément n'a pas été effectué.

3.2.9.5.1.2. Compte 4412 – Collectivité de rattachement

Le fonctionnement de ce compte est identique à celui du compte 4411.

Les subdivisions du compte 4412 (hors 44123) est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 744.

Le compte 44123 fonctionne comme le compte 44117, il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 134.

Nota : le compte 44122 qui enregistre l'encaissement de la dotation globale de fonctionnement est normalement soldé en fin d'année. Il est exceptionnellement débiteur lorsque la collectivité a notifié un complément de dotation et que le versement de ce complément n'a pas été effectué.

3.2.9.5.1.3. Compte 4414 - Subventions spécifiques d'établissements publics

Le fonctionnement de ce compte est identique à celui du compte 4411.

Le compte 44141 enregistre, au crédit, les subventions encaissées pour le financement des contrats aidés. Il est débité par le crédit du compte 74451 - ASP.

Les comptes 44146, 44147, 44148 enregistrent les subventions reçues pour le financement de l'apprentissage, de la formation continue ou diverses autres subventions reçues des établissements publics. Ces comptes sont débités respectivement par le crédit du compte 74456, 74457, 74458.

3.2.9.5.1.4. Compte 4416 Financements européens et 4417 - Financements internationaux (hors Europe)

Ces comptes enregistrent au crédit les subventions d'origine européenne et internationales (hors Europe) et fonctionnent à l'identique du compte 4414.

3.2.9.5.1.5. Compte 4418 - Autres subventions

Ce compte enregistre au crédit les subventions dont un compte de tiers n'est pas spécifié. Il est débité par le compte 7448 - Autres subventions. Il fonctionne comme le compte 4414 et enregistre les subventions dont le financeur n'a pas de compte dédié.

3.2.9.5.1.6. Compte 4419 - Avances sur subventions

Les subdivisions de ce compte enregistrent au crédit les subventions dont le droit est acquis sous condition d'emploi lorsque l'encaissement est antérieur à l'acquisition de ce droit.

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 4411X, 4412X, 4414X, 4416, 4417, 4418 lorsque le droit est acquis et au cours de l'exercice par le crédit du compte 4664 lorsque l'avance doit être remboursée au financeur.

Le solde des subdivisions de ce compte est créditeur ou nul.

3.2.9.5.2. Compte 442 - Etat - Prélèvement à la source- Impôt sur le revenu

L'article 60 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, modifié par l'ordonnance n° 2017-1390 du 22 septembre 2017 relative au décalage d'un an de l'entrée en vigueur du prélèvement à la source instaure un prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu.

L'article 11 de la loi de finances rectificative pour 2017 n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 prévoit des aménagements du prélèvement à la source, prenant la forme de simplifications et de précisions destinées à consolider la mise en œuvre de la réforme.

Ce prélèvement contemporain de la perception des revenus à compter du 1er janvier 2019 remplace le mode de paiement actuel de l'impôt sur le revenu, et prévoit que l'employeur :

- Réceptionne chaque mois le taux transmis par la DGFiP ;
- Calcule et effectue le prélèvement sur le salaire net imposable ;
- Déclare mensuellement les prélèvements ;

- Reverse à la DGFiP les prélèvements à la source.

Les EPLE hors paie à façon (c'est-à-dire ceux qui ne passent pas la DGFiP pour gérer la rémunération du leur personnel) sont responsables du PAS pour les agents qu'ils emploient.

De manière transitoire, les employeurs publics devront procéder aux déclarations et reversements mensuels via le dispositif PASRAU (Prélèvement à la source pour les revenus autres), avant de basculer dans le dispositif DSN (Déclaration sociale nominative).

En comptabilité, le prélèvement à la source (PAS) doit être appréhendé, à l'instar des autres charges, cotisations et prélèvements fiscaux et sociaux, comme une diminution de salaire.

A cet effet, la subdivision dédiée, le compte 4426 « État - Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu », doit être obligatoirement utilisée pour enregistrer les opérations comptables attenantes au PAS. Ces écritures sont intégrées dans les opérations de liquidation de la paye (Voir planche 20).

3.2.9.5.3. Compte 443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux et établissements publics

Indépendamment des recettes et des dépenses à effectuer en exécution budgétaire, l'agent comptable peut être chargé d'opérations qui sont décrites uniquement dans sa comptabilité en classe 4.

Ces opérations, appelées « opérations pour compte de tiers », sont les opérations que l'EPLE réalise au nom et pour le compte d'autres tiers. Les comptes de tiers à utiliser dépendent de la nature de l'entité partenaire de l'EPLE :

- si le tiers est une personne publique, le compte approprié est une subdivision du compte 443.x "Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux" ;
- si le tiers est une personne privée, le compte approprié est une subdivision du compte 467.x "Autres comptes débiteurs ou créditeurs").

Elles obéissent à trois critères cumulatifs :

- Trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (Etat, Union Européenne ou autre), l'organisme public (EPLE) et le bénéficiaire final ;
- L'organisme public ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision ;
- Le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme public mais par le tiers financeur.

Nota : Si le chef d'établissement peut suspendre le versement d'une bourse en cas d'absence injustifiée, il appartient au recteur de statuer sur l'arrêt définitif du versement.

Pour ces opérations, l'EPLE ne comptabilise que des flux financiers, encaissements et décaissements, impactant les comptes de tiers ; elles n'ont donc aucun impact sur le résultat comptable de l'EPLE. Ces opérations doivent être justifiées par une convention. Le versement au bénéficiaire est effectué par une demande de versement justifiée et à l'initiative de l'ordonnateur

Dans le cadre de la mise en œuvre de la paie à façon l'agent comptable opère pour le compte d'un autre établissement public. C'est l'ordonnateur de cet établissement qui justifie du versement aux bénéficiaires par les moyens adaptés aux différents type de contrats gérés (attestation de service, état de présence...) lorsque le type de contrat ou le mode de gestion le permet les justificatifs peuvent ne concerner que les mouvements en entrée et sortie).

Les subdivisions du compte 443 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Technique comptable

Encaissement

- Débit du compte de classe 5 intéressé ;
- Crédit du compte 443 subdivisé.

Décaissement

- Débit du compte 443 subdivisé ;
- Crédit subdivision du compte 5X.

Cas particulier des bourses nationales : pour des raisons techniques lorsque le processus est automatisé, le débit du compte 443 crédite le compte 4668 au moment de la prise en charge de l'opération et le compte 4668 est débité par le crédit du compte 5x lors du paiement (voir planche n° 11 « Opérations pour compte de tiers »).

3.2.9.5.4. Compte 445 – Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires

Le compte 445 reçoit d'une part, le montant des taxes sur le chiffre d'affaires (TCA) dues à l'Etat et, d'autre part, le montant des TCA à récupérer. Ce compte est justifié au débit par un ordre de paiement de l'ordonnateur.

Les EPLE ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée pour leur activité principale. En effet l'article 256 B du code général des impôts (CGI) précise : « Les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence ».

En cas d'assujettissement à la TVA, le produit ou la charge sont toujours comptabilisés hors taxes.

Par ailleurs, la déclaration TVA est arrondie à l'euro, sans chiffres après la virgule. Ceci entraîne soit une charge exceptionnelle, soit un produit exceptionnel lors de l'écriture du reversement aux services fiscaux.

Les subdivisions du compte 445 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

L'ensemble des écritures relatives à la taxe sur la valeur ajoutée

La TVA est donc composée de deux éléments distincts, indépendants, ayant leurs règles propres :

- La TVA collectée (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les recettes) ;
- La TVA déductible (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les dépenses).

Ces deux éléments sont comptabilisés au compte 445. En outre, depuis 1993, a été mis en place le régime de TVA intra-communautaire (cf. BOI 3 CA-92, n° spécial).

Dans ce régime, c'est l'acquisition en France d'un bien provenant de l'Union européenne qui constitue le fait générateur de la taxation de l'opération (cette opération est dite « acquisition intra-communautaire ») et la taxe afférente est comptabilisée au compte 4452 « TVA due intra-communautaire ».

En revanche, les livraisons de biens à un pays de l'Union européenne sont exonérées de TVA française car elles sont imposées dans le pays destinataire au taux appliqué par ce dernier.

Cette exonération est subordonnée à l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA que l'EPLE peut se procurer auprès de son centre des impôts. De plus, une déclaration d'échanges de biens doit, dans certains cas, être souscrite auprès des services des douanes.

Enfin, le régime de TVA intra-communautaire ne modifie pas les principes des droits à déduction. Ce dernier est toutefois subordonné à la déclaration de la taxe afférente aux acquisitions intracommunautaires dont l'établissement public est le redevable légal.

C'est ainsi que la taxation d'une opération intra-communautaire ouvre droit à déduction au même titre qu'un achat réalisé en France.

En revanche, l'entrée d'un bien provenant d'un pays n'appartenant pas à l'Union européenne constitue une importation. La TVA est alors perçue auprès des services douaniers lors du franchissement de la frontière.

Il est précisé que ce bref rappel des principes de la TVA ne se substitue pas à la documentation officielle et réglementaire édictée par le service des impôts, à laquelle il convient de se reporter pour toute question particulière.

Technique comptable

Achats de marchandises :

En France

- Débit 607 Achats de marchandises, ou de la subdivision intéressée du compte 21, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+ TVA non déductible
- Débit 44561 TVA déductible sur les dépenses pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 ou 4042 Fournisseurs pour le montant total de la facture

Dans un pays de l'Union européenne

- Débit 607 Achats de marchandises, ou de la subdivision intéressée du compte 21, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+ TVA non déductible
- Débit 44562 TVA déductible sur les dépenses intra-communautaire pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 ou 4042 Fournisseurs pour le montant HT
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA intra-communautaire

Règlement aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs ou 4042 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit du compte de disponibilités

Ventes de prestations ou de marchandises :

En France

- Débit 4112 Clients pour le montant de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 44571 TVA collectée sur les recettes pour le montant de la TVA

Dans un pays de l'Union européenne

- Débit 4112 Clients pour le montant hors taxes

- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intra-communautaire étant supportée par l'acheteur

Règlement par les clients

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4112 Clients

Déclaration de la TVA

La TVA doit être déclarée le 15 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée inférieure à la TVA déductible).

La TVA à payer est égale : à la TVA collectée plus la TVA intra-communautaire, moins la TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services.

Comptabilisation de la TVA à payer

- Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit 4455 TVA à décaisser
- Crédit 44562 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Comptabilisation des crédits de TVA :

Lors de l'établissement de la déclaration, celle-ci peut faire apparaître un crédit de TVA.

- Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Débit 44567 Crédits de TVA à reporter
- Crédit 445262 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes

Apurement des crédits de TVA :

L'apurement intervient par inscription au compte de TVA à payer, lorsque le montant de la TVA collectée du ou des mois suivants est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA

- Débit 4455 TVA à décaisser (TVA à payer)
- Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Le cas échéant, l'apurement peut également intervenir par dépôt d'une demande de remboursement

- Débit 445811 TVA à régulariser ou en attente (remboursement de TVA)
- Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Paiement de la TVA

- Débit 4455 TVA à décaisser (TVA à payer)
- Crédit compte de disponibilités

Remboursement de la TVA

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 445811 TVA à régulariser ou en attente (TVA à verser)

Cas particulier du compte 4458X TVA à régulariser ou en attente

Ce compte retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

Réception de l'acompte

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit 4458 TVA à régulariser ou en attente, pour le montant de la TVA exigible
- Crédit 4457 TVA collectée (TVA sur les recettes)

Émission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

- Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC
- Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée (TVA sur les recettes), pour le montant de la différence entre la TVA totale et la TVA déjà collectée sur l'acompte
- Crédit 4458 TVA à régulariser ou en attente, pour le montant de la TVA sur l'acompte

Corrélativement, régularisation de l'acompte

- Débit 419 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Encaissement du solde

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

3.2.9.5.5. Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Le compte 447 est crédité du montant des différents impôts et taxes dus par l'établissement par le débit de la subdivision concernée du compte 63. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie (5159) pour les règlements effectués directement par l'établissement ou par le compte 4678 lorsqu'ils sont réalisés par le façonnier.

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

Le compte 4482 enregistre les charges fiscales sur congés à payer et le compte 4486 les autres charges à payer.

Le compte 4487 enregistre les produits à recevoir.

Les subdivisions du compte 448 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable

Charges à payer

Le compte 4482 ou 4486 est crédité à la fin de l'exercice, au moment des écritures d'inventaire du montant des charges qui n'ont pu faire l'objet d'une demande de paiement par le débit de la subdivision intéressée du compte de charges par nature intéressé.

En exercice N+1, ce compte est débité par une écriture de contre-passation : extourne par le crédit du compte de charge intéressé.

3.2.9.6.1.1. Produits à recevoir

Le compte 4487 est débité à la fin de l'exercice par le crédit des comptes de produits par nature intéressés, du montant des produits à recevoir de l'Etat, ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté ou ordonnancé n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4.

En exercice N+1 ce compte est crédité par une écriture de contre-passation par le débit du compte de produit intéressé.

3.2.9.7. Compte 46 - Débiteurs et créditeurs divers

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Les subdivisions du compte 46 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.7.1. Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement

3.2.9.7.1.1. Cessions d'immobilisations

Le compte 462 enregistre toutes les opérations comptables liées aux cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement.

Technique comptable

1. Comptabilisation du produit de cession

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement ;
- Crédit du compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actifs.

2. Encaissement du montant de la cession

- Débit du compte de classe 5 intéressé ;
- Crédit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement.

3. Par ailleurs, le bien doit être sorti du patrimoine :

- Débit du compte 656- Valeur comptable des éléments d'actifs cédés, pour la valeur nette comptable ;

- Débit du compte 28 – Amortissements des immobilisations pour le montant cumulé des amortissements constatés sur l'immobilisation
- Crédit du compte de classe 2 intéressé Cession d'immobilisation

3.2.9.7.1.2. Cessions de valeurs mobilières de placement

Le compte 462 est débité lors de la cession de valeurs mobilières de placement :

- Lorsque le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition (plus-value) : par le crédit du compte 7566 Produits des cessions - Immobilisations financières
- Lorsque le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition (moins-value) : par le crédit du compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement du montant du prix de cession des valeurs mobilières de placement

Le compte 462 est crédité du montant du prix de cession des valeurs mobilières de placement par le débit d'un compte de trésorerie.

3.2.9.7.2. Compte 463 - Autres comptes débiteurs. Titres de recettes à recouvrer

Les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées sous un autre compte de tiers, sont inscrites au compte 463 si elles présentent un solde normalement débiteur.

Le compte 463 est :

- Crédité par le débit d'un compte de trésorerie des encaissements effectués.

Jusqu'à la fin de la période d'inventaire :

- Débité par le crédit d'un compte de classe 7 ou d'un compte de classe 1 du montant des demandes de comptabilisation émis ;
- Débité pour les demandes de reversement par le crédit d'un compte de la classe 6 ou d'un compte de la classe 2.

3.2.9.7.3. Compte 466 - Autres comptes créditeurs

Les opérations effectuées par l'EPLE avec des tiers, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées sous un autre compte de la classe 4, sont comptabilisées à ce compte si elles présentent un solde normalement créditeur.

Les subdivisions du compte 46 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.7.3.1. Compte 4662 -Demandes de paiement à payer

Le compte 4662 - Demandes de paiement à payer est crédité du montant des demandes de paiements effectués aux profits de tiers autres que les fournisseurs. Les demandes de paiement concernées ne portent pas sur la fourniture de biens et de services mais peuvent porter notamment sur des opérations enregistrées aux comptes :

- 625113 - Stages et périodes de formation en entreprises ;
- 62512 - Voyages et déplacements et missions du personnel ;
- 653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes ;

- 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun ;
- 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante ;
- 6581 - Pénalités ;
- 6585 - Dons, libéralités ;
- 6586 - contribution entre établissement ;
- 6588 - Autres charges diverses.

Le compte 4662 est débité par le crédit :

- Du compte 4667 du montant des oppositions ;
- Du compte 4723 - Dépenses des régisseurs à vérifier des dépenses des régisseurs ;
- Du compte 4728 - Autres dépenses à régulariser du montant des dépenses à régulariser ;
- D'un compte de trésorerie lors des règlements effectués.

Pendant la période d'inventaire :

- D'un compte de charges à payer notamment 428 – personnels charges à payer et produits à recevoir, 438 - organismes sociaux charges à payer et produits à recevoir, 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer, produits à recevoir, 4686 - charges à payer.

3.2.9.7.3.2. Compte 4663 - Virements à réimputer

En cas de rejet par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers, le compte 4663 est :

- Crédité par le débit du compte de trésorerie intéressé du montant des réimputations.
- Débité (demande de versement du comptable) lors du règlement ou de l'apurement par le crédit des comptes intéressés.

3.2.9.7.3.3. Compte 4664 - Excédents de versement à rembourser

Le compte 4664 est :

- Crédité par le débit des comptes intéressés des sommes à rembourser aux tiers ;
- Débité (demande de versement du comptable) par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie des sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement ;
- Débité par le crédit du compte 7588 Autres produits divers pour les dettes atteintes par la prescription quadriennale.

3.2.9.7.3.4. Compte 4667 - Oppositions

Le compte 4667 est :

- Crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement par le débit du compte tiers intéressé ;
- Débité (demande de paiement du comptable) du montant desdites sommes lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie ;

- Débité (demande de paiement du comptable) par le crédit du compte 4664 - Excédents de versement à rembourser du montant des trop-perçus et des trop-payés récupérés à rembourser.

3.2.9.7.3.5. Compte 4668 Contrepartie opérations comptes de tiers

Le compte 4668 enregistre au crédit les dépenses effectuées pour les comptes de tiers par le débit de la subdivision intéressé du compte 443.

Il est débité lors de la prise en charge de demande de versement au bénéficiaire par le crédit du compte 5159 « Trésor : règlements en cours de traitement ».

Les subdivisions du compte 4668 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Lors d'un processus automatisé, l'utilisation des comptes 46681 et 46682 différencie la prise en charge des droits des bénéficiaires et le traitement des compensations autorisées, de l'opération de paiement.

3.2.9.7.4. Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Les opérations effectuées avec les tiers, lorsqu'elles ne peuvent être comptabilisées dans un autre compte de la classe 4, et dont le solde peut être soit débiteur, soit créditeur, sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs.

Les subdivisions du compte 467 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.7.4.1. Compte 4672 - Caisse de solidarité

Ce compte est crédité des contributions volontaires, notamment des familles, remises à l'établissement en vue d'accorder une aide de nature sociale aux élèves. Ces contributions constituent des ressources spécifiques.

Il est débité à concurrence des montants des secours accordés sur décision du chef d'établissement, conformément à la délibération du conseil d'administration qui fixe les conditions générales d'emploi des fonds recueillis par le crédit du compte 7466 – dons et legs, caisse de solidarité.

Le chef d'établissement porte au budget (service vie de l'élève - compte 6578 - Autres charges spécifiques), les ouvertures de crédits correspondant au solde créditeur du compte 4672.

3.2.9.7.4.2. Compte 4674 - Taxe d'apprentissage

Le compte 4674 retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements. Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage, les établissements ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle.

L'émission et la prise en charge du titre de recettes n'est possible qu'à hauteur des dépenses réalisées pour lesquelles le service fait a été valorisé et la demande de paiement émise et payée.

L'encaissement des fonds précédant toujours la réalisation des dépenses, le compte 4674 ne doit pas être débiteur.

Technique comptable

Encaissement de la taxe

- Débit du compte de classe 5 intéressé ;
- Crédit du compte 4674 - Taxe d'apprentissage.

Constatation des recettes à hauteur des dépenses réalisées uniquement

- Débit du compte 4674 - Taxe d'apprentissage
- Crédit 7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage, si la dépense se rapporte à la première section (fonctionnement)
- Crédit du compte 13418 « Autres financements » si la dépense se rapporte à la deuxième section (opérations en capital)

3.2.9.7.4.3. Compte 4676 Dons et legs

Ce compte enregistre les dons et legs autres que ceux destinés à la caisse de solidarité.

3.2.9.7.4.4. Compte 4678 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Ce compte enregistre les débits ou les crédits qui n'auraient pas été individualisés dans une autre subdivision du compte 467.

Ce compte enregistre les dépôts et cautionnements reçus (compte 46781), les dépôts et cautionnements versés (compte 46782) et au compte 46783 les opérations de paye à régulariser exécutées par un façonnier.

3.2.9.7.5. Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer

Sont constatés dans ce compte les seuls produits à recevoir et charges à payer ne ressortissant pas à un autre compte de tiers.

Les subdivisions du compte 468 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.7.5.1. Compte 4686 - Charges à payer

Le compte 4686 est crédité par le débit des comptes intéressés de la classe 6 du montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées à défaut de production par les créanciers, avant la clôture de l'exercice, des justifications établissant leurs droits à condition que le montant desdites charges soit suffisamment connu et évaluable ;

En exercice N+1, ce compte est débité par une écriture de contre-passation ou mandat d'extourne par le crédit du compte de charge intéressé.

3.2.9.7.5.2. Compte 4687 - Produits à recevoir

Le compte 4687 est débité en fin d'exercice par le crédit des comptes de la classe 746X, des produits acquis à l'établissement, mais dont le montant non définitivement arrêté n'a pas encore fait l'objet d'un ordre de recette.

En exercice N+1 ce compte est crédité par une écriture de contrepassation par le débit du compte de produit intéressé.

3.2.9.7.6. Compte 469 - Autres tiers -Avances et acomptes versés

Le compte 469 est débité, lors du paiement par l'établissement d'avances aux familles par le crédit d'un compte de trésorerie. Ce compte est crédité par le débit d'un compte de tiers en général le 4662 lors du décompte définitif de l'aide.

3.2.9.8. Compte 47 - Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées, ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières, sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel ; il y a lieu d'imputer au compte définitif dans les meilleurs délais possibles toute opération portée au compte 47. On veillera tout particulièrement à solder les comptes 471, 472 et 478 avant la clôture des comptes.

Les subdivisions du compte 47 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.8.1. Compte 4712- recettes à encaisser par prélèvement (responsables légaux)

Le compte 4712 permet la constitution automatique du fichier de prélèvement en comptabilité auxiliaire.

Il est crédité par le débit du compte 5116 – Prélèvements automatiques

3.2.9.8.2. Compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

Ce compte est :

- Crédité par le débit du compte 545 - Régies de recettes du montant des justifications transmises par les régisseurs ;
- Débité par le crédit des comptes intéressés de la classe 7, (voir planche 11).

3.2.9.8.3. Compte 4718 - Autres recettes à classer

Ce compte est :

- Crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des versements reçus sans indication ou avant l'émission de l'ordre de recette correspondant ;
- Débité par le crédit du compte d'imputation définitive de classe 4 intéressé ou par le crédit du compte 4664 - Excédents de versement à rembourser, pour les sommes à rembourser.

3.2.9.8.4. Comptes 4721- Dépenses payées avant ordonnancement

Ce compte est :

- Débité lors des paiements par le crédit d'un compte de trésorerie ;
- Crédité par le débit des comptes de la classe 6 ou exceptionnellement de la classe 2 conformément aux règles concernant les dépenses avant ordonnancement préalable des dépenses ordonnancées au nom de l'agent comptable (voir planche 9)

3.2.9.8.5. Compte 4722-Dépenses à effectuer par virement (responsables légaux)

Le compte 4722 permet la constitution automatique du fichier de virement en comptabilité auxiliaire

Il est débité par le crédit du compte 5159 – Trésor : règlements en cours de traitement ;

3.2.9.8.6. Compte 4723 - Dépenses des régisseurs à vérifier

Ce compte est :

- Débité par le crédit du compte 543 - Régies d'avances des dépenses à vérifier transmises par les régisseurs ;
- Crédité par le débit du compte 543 Régies d'avances, des dépenses rejetées aux régisseurs ;
- Crédité du montant des dépenses ordonnancées par le débit des comptes de la classe 6.

Au moment du compte financier ce compte doit être soldé afin de rattacher les charges au bon exercice. (Voir planche 12).

Ce compte est destiné à retracer le montant des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreurs ou d'insuffisance de justification.

3.2.9.8.7. Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser

Le compte 4728 est :

- Débité (demande de versement du comptable) lors du règlement, après régularisation, par le crédit d'un compte de trésorerie.
- Crédité par le débit du compte de tiers intéressé des demandes de paiement dont le règlement est différé par suite d'erreurs matérielles ou d'insuffisance de justification.

3.2.9.8.8. Comptes 476 et 477 différences de conversions en devises - Actifs et Passifs

Lors de leur comptabilisation initiale, les créances et des dettes en devises sont évaluées au cours de change du jour de l'opération, soit en pratique le jour de la facturation. Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisés aux comptes de charges et de produits correspondants.

A l'inventaire, les créances en devises restant à recouvrer et les dettes en devises restant à payer sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change. Des différences de conversion apparaissent lors de l'application du taux de conversion entre la valeur comptable et la valeur d'inventaire et sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- A l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente : compte 476 « Différences de conversion sur opérations en devises - Actif » ;
- Au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent : compte 477 « Différences de conversion sur opérations en devises - Passif ».

3.2.9.8.9. Compte 478 - Autres comptes transitoires

Le compte 478 enregistre au crédit les annulations de recettes des années antérieures inscrites aux comptes :

- 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recette des exercices antérieurs ;
- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs.

- Il enregistre au débit les annulations de dépenses des années antérieures inscrites aux comptes :
- 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de demande de paiement des exercices antérieurs ;
- 7683 - Produits financiers provenant de l'annulation des ordres de paiement des exercices antérieurs.

Les opérations débitrices sont soldées par compensation avec une demande de paiement à venir ou un paiement au tiers concerné par l'annulation de titre des années antérieures ou, les opérations créditrices sont soldées par compensation avec une créance existante ou par un versement du tiers concerné.

3.2.9.9. Compte 48 - Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation sont les comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement (voir planche 8).

Les subdivisions du compte 48 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.9.9.1. Compte 486 - Charges constatées d'avance

Le compte 486 enregistre les frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés à l'exercice suivant auquel ils se rapportent.

En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges dès qu'elles se produisent et comprennent ainsi des charges engagées pendant cet exercice, mais qui concernent l'exercice suivant.

Pour rétablir le résultat de l'exercice N, les charges sont transférées par des demandes de reversement totales ou partielles émises au plus tard en période d'inventaire, au crédit des comptes de charges intéressés, avec en contrepartie un débit du compte 486.

Dénouement des opérations sur les exercices suivants.

Afin de rétablir la charge sur le budget des exercices suivants, les demandes de comptabilisation pour ordre sur les comptes de charges concernés sont effectuées avec pour contrepartie le crédit du compte 486 pour le montant de la charge correspondant à chaque exercice.

Le solde débiteur en balance d'entrée du compte 486 est ainsi soldé au fur et à mesure de la prise en charge des demandes de comptabilisation.

3.2.9.9.2. Compte 487 - Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice mais concernant des exercices ultérieurs.

Pour rétablir le résultat de l'exercice N, les comptes de produits concernés doivent être débités, lors des opérations d'inventaire, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance.

Dénouement des opérations sur les exercices suivants :

Afin de rétablir le montant des produits sur le budget des exercices suivants, les demandes de comptabilisation sur les comptes de produits concernés sont effectuées avec pour contrepartie le débit du compte 487 pour le montant du produit correspondant à chaque exercice.

Le compte 487, créditeur en balance d'entrée est ainsi soldé au fur et à mesure de la prise en charge des demandes de comptabilisation.

3.2.9.10. Compte 49 - Dépréciation des comptes de tiers

Les conditions générales de forme et de fond auxquelles est subordonnée la constitution des dépréciations sont exposées au § 2.4.3.4.

S'agissant des dépréciations des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont pas admises :

- Une dépréciation calculée en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer ;
- Une dépréciation fondée sur la perspective d'une crise économique, qui donnerait à penser que certains débiteurs vont peut-être éprouver des difficultés pour s'acquitter.

En revanche la créance doit être provisionnée dès que la procédure de recouvrement contentieuse est engagée.

3.2.9.10.1. Comptabilisation

Ce compte est crédité par le débit du compte 68174 – créances (Voir planche 10).

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet, ou lorsque se réalise le risque de non - recouvrement couvert par la dépréciation, ces comptes sont débités par le crédit du compte 78174 – Créances.

3.2.10. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, cartes de crédits, coupons, ainsi que les opérations faites avec les établissements financiers. Par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

3.2.10.1. Subdivision du compte

Les subdivisions de la classe 5 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.10.2. Compte 50 - Valeurs mobilières de placement (VMP)

Conformément aux dispositions de l'article R.421-75 du code de l'éducation, les fonds disponibles des établissements publics locaux d'enseignement peuvent être placés à condition qu'ils proviennent d'excédents d'exercices antérieurs, de libéralités, du produit de l'aliénation d'un élément du patrimoine ou d'annuités d'amortissement momentanément inutilisées. Ces placements doivent être prévus au budget ou par des décisions budgétaires modificatives. Les crédits doivent donc être disponibles avant le placement. Les fonds disponibles sont calculés conformément aux règles définis au paragraphe 2.5.1.2.1 de la présente instruction.

Seuls les placements en valeurs du Trésor à court terme peuvent être effectués sur simple décision de l'ordonnateur visée par le comptable compétent de l'Etat chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable.

Pour leur comptabilisation, les placements doivent être distingués selon leur nature et leur durée. Les valeurs mobilières de placement (VMP) désignent les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27. Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition. En revanche, les titres grevés d'affectation spéciale ou dont l'aliénation est soumise à des conditions particulières sont inscrits au compte 27.

Ainsi les placements comptabilisés au compte 500 sont destinés à recevoir des disponibilités momentanément inemployées et doivent satisfaire au critère de liquidité tel qu'il peut être établi par une étude des besoins de trésorerie.

En revanche, des placements destinés à un rendement à long terme ou difficilement négociables à court terme ne pourront figurer au compte 500. Par exemple les parts de fonds communs de placement constitués de valeurs d'Etat ou garanties par l'Etat acquises dans une optique de moyen ou long terme figurent au compte 27.

Le placement à court terme sera enregistré au compte 500 par une demande de versement de l'ordonnateur.

Technique comptable

Achat de VMP

- Débit du compte 500 - Valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 4666 Achats valeurs mobilières de placement

Règlement du prix d'acquisition

- Débit du compte 4666 Achats valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 5151 - Compte Trésor

Cessions de VMP pour un montant supérieur à la valeur d'achat

- Débit du compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement, pour le montant de la valeur brute des titres cédés
- Crédit du compte 500 - Valeurs mobilières de placement
- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement, pour le montant de la cession
- Crédit du compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Cession de VMP pour un montant inférieur à la valeur d'achat

- Débit du compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement, pour le montant de la valeur brute des titres cédés
- Crédit du compte 500 - Valeurs mobilières de placement
- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement, pour le montant de la cession
- Crédit du compte 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Encaissement du prix de cession des VMP

- Débit du compte de classe 5 intéressé
- Crédit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières

3.2.10.3. Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés

Les subdivisions du compte 51 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Technique comptable

Remise des valeurs à l'encaissement

- Débit de la subdivision intéressée du compte 511
- Crédit du compte de tiers concerné

Comptabilisation des encaissements

- Débit du compte 5151 -Trésor
- Crédit du compte 511 intéressé

3.2.10.3.1. Comptes 5113 - Chèques vacances à l'encaissement

Les EPLE sont autorisés à encaisser les chèques vacances sous réserve d'avoir reçu l'agrément de l'Agence nationale pour les chèques vacances (ANCV). Les chèques vacances sont remis par les familles, en paiement de prestations liées aux voyages scolaires facultatifs.

Le conventionnement avec l'ANCV doit être adopté par le conseil d'administration de l'EPLE. Le site de l'ANCV précise les modalités de mise en œuvre des relations avec l'EPLE (circuit de la convention, modalités d'envoi des chèques) Le régisseur de recettes doit être habilité, dans l'acte constitutif de la régie/sous régie, à encaisser des chèques vacances.

Des frais de gestion, pris en charge sur le budget de l'établissement, sont perçus par l'ANCV sous la forme d'une commission appliquée à la valeur nominale des chèques vacances, qui correspond à 1% du montant des chèques qui lui sont remis, avec un minimum de 2 euros par virement.

Le virement opéré par l'ANCV sur le compte Trésor de l'agent comptable ou du régisseur correspond donc au montant nominal des chèques vacances remis, déduction faite de la commission.

La durée de validité des chèques vacances est de deux années à compter du 1er janvier suivant leur date d'émission.

Technique comptable :

Remise des valeurs à l'encaissement

- Débit du compte 5113 - chèques vacances à l'encaissement
- Crédit du compte de tiers concerné en général le compte 4122 - prestations de sorties et voyages scolaires

Comptabilisation des encaissements

- Débit du compte 5151 - Trésor
- Crédit du compte 5113 pour le montant total des chèques remis à l'encaissement Comptabilisation des frais bancaires- Débit du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement

- Crédit du compte 5151 – Trésor

Mandatement des frais bancaires

- Débit du compte 627 - Services bancaires
- Crédit du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement

3.2.10.3.2. Compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement

L'acceptation des titres restaurant en règlement des objets confectionnés est soumise à autorisation du ministère de l'économie, des finances et du budget.
La réglementation relative à l'acceptation des titres restaurant est définie aux articles R.3262-1 et suivants du code du travail. Elle définit notamment les conditions d'utilisation et de remboursement des titres ainsi que les habilitations nécessaires à leur perception.

Dans la pratique, il appartient à l'ordonnateur des établissements concernés de prendre l'attache de la Commission nationale des titres.

Technique comptable

Remise de valeurs à l'encaissement

- Débit du compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement
- Crédit du compte 4128 - Autres prestations

Comptabilisation des encaissements

- Débit du compte 5151 - Trésor
- Crédit du compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement

3.2.10.3.3. Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

Le recouvrement des recettes de l'établissement par acceptation des cartes bancaires est permis aux agents comptables des EPLE sans autorisation préalable. La procédure de recouvrement par carte bancaire est précisée par l'instruction du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public et le guide sur l'encaissement des recettes publiques par carte bancaire diffusé par l'instruction n° 05-036-A8 K1.M du 1er septembre 2005.
Les encaissements par carte bancaire sont possibles directement à l'agence comptable ou chez le régisseur à l'aide d'un terminal de paiement électronique TPE soit à distance via internet.

Technique comptable

Remise des valeurs à l'encaissement

- Débit du compte 5115 – cartes bancaires à l'encaissement, du montant des encaissements lors de la remise quotidienne des justificatifs par le caissier à l'agent comptable ;
- Crédit du compte de tiers intéressé.

Comptabilisation des encaissements

- Débit du compte 5151- Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement après déduction de la commission prélevée par le G.I.E. " carte bancaire " ;
- Crédit du compte 5115 - cartes bancaires à l'encaissement.

Comptabilisation des frais bancaires

- Débit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement
- Crédit du compte 5115 - cartes bancaires à l'encaissement.

Mandatement des frais bancaires

- Débit du compte 627 - Services bancaires ;
- Crédit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement

3.2.10.3.4. Compte 5116 - Prélèvements automatiques

Le prélèvement automatique est mis en place pour le recouvrement de créances liées aux prestations effectuées par l'EPLE à titre onéreux.

Le prélèvement s'effectue sur le montant total de la créance mais peut aussi être scindé en prélèvements d'avances et prélèvements d'ajustement, ce qui permet d'étaler le recouvrement de la créance.

Le prélèvement automatique est mis en œuvre dans les conditions définies au paragraphe 2.2.4.4.4.

Technique comptable

Remise des valeurs à l'encaissement

- Débit du compte 5116 - Prélèvements automatiques, des prélèvements effectués
- Crédit du compte 419 subdivisé lorsqu'il s'agit d'un prélèvement d'avance
- Crédit du compte de tiers intéressé en général 4112 lorsqu'il s'agit d'un prélèvement d'ajustement.

Comptabilisation des encaissements

- Débit du compte 5151- Trésor, pour la somme totale du prélèvement
- Crédit du compte 5116 - Prélèvements automatiques, des prélèvements effectués

Comptabilisation des frais bancaires

- Débit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement
- Crédit du compte 5151 - Trésor

Mandatement des frais bancaires

- Débit du compte 627 - Services bancaires
- Crédit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement
- Débit compte 5117 - Effets impayés, du montant du refus
- Crédit 5151 - Trésor

3.2.10.3.5. Compte 5117 - Effets impayés

Le compte 5117 est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés et des prélèvements refusés qui doit intervenir dans le meilleur délai.

S'il n'y a pas régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions suivantes :

Le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originaire avec toutes ses garanties.

Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tiré, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause. Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle dans laquelle il était lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés, d'objets mobiliers ou de valeurs déjà livrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler l'opération en débitant le compte crédité à tort par le crédit du compte 5117. Cette écriture a pour effet de rétablir la créance contentieuse sur compte de tiers et de permettre ainsi à l'agent comptable d'en poursuivre le recouvrement, à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

En revanche, lorsque des objets mobiliers ou des valeurs au porteur sont délivrés contre remise de chèques, les écritures ne subissent aucune modification. En cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 « Déficits et débets des comptables et régisseurs » et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable. Le compte 429 est ensuite apuré. Il convient, avant de comptabiliser au 429 de tenter de procéder au recouvrement.

Technique comptable

Constatation des effets impayés

- Débit du compte 5117 - Effets impayés du montant du chèque ou du prélèvement
- Crédit du compte 5112 - Chèques bancaires à l'encaissement ou 5116 – prélèvements automatiques

Régularisation des impayés

- Débit du compte disponibilités 5151- trésor, 531 – caisse si la régularisation est effectuée en espèces
- Débit du compte 5112 - chèques bancaires à l'encaissement si le redevable établit un nouveau chèque (ou si le chèque est représenté), compte 5115 - cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit du compte 5117 - Effets impayés

Rétablissement de créances

- Débit du compte 416 - Clients douteux ou litigieux
- Crédit du compte 5117 - Effets impayés

Nota : lorsque la gestion des impayés donne lieu à frais bancaires, ils sont comptabilisés de manière identique à ceux comptabilisés pour les cartes bancaires §3.2.10.3.3.

3.2.10.3.6. Comptes 515 - Trésor

3.2.10.3.6.1.Subdivision du compte

5151 - Compte Trésor

5159 - Trésor : règlements en cours de traitement

Le compte 5151 - Compte Trésor enregistre les fonds disponibles déposés auprès du Trésor public. Débiteur ou nul il est en permanence l'exact reflet des relevés du trésor (DFTnet ou papier).

Le compte 5159 - Trésor : règlements en cours de traitement enregistre au crédit tous les paiements émis par l'EPLE avant leur enregistrement dans la comptabilité du Trésor public.

Technique comptable

Règlements

- Débit du compte de tiers intéressé ;
- Crédit du compte 5159 - Trésor : règlements en cours de traitement.

Lecture du relevé trésor

Décaissements

- Débit du compte 5159 - Trésor : règlements en cours de traitement ;
- Crédit du compte 5151 - Compte Trésor

Pour les encaissements

- Débit du compte 5151
- Crédit du compte de tiers intéressés (via le compte 585 dans le cas d'un versement d'espèces provenant de la caisse)

3.2.10.4. Compte 53 - Caisse

Ce compte enregistre les mouvements d'espèces de chaque établissement.

Son solde est toujours débiteur ou nul.

Technique comptable

Encaissement d'espèces

- Débit du compte 531 - caisse
- Crédit compte de tiers intéressé ou d'un compte de racine 54 Régies d'avances et accréditifs en cas de régie de recette et restitutions d'avance

Décaissement d'espèces

- Débit du compte de tiers intéressé ou d'un compte de racine 54 - Régies d'avances et accréditifs lors de la constitution d'avance ou de fonds de caisse
- Crédit du compte 531 – caisse

3.2.10.5. Compte 54 - Régies d'avances de recettes et accréditifs

Les comptes 54 décrivent la situation des régisseurs d'avances, des régisseurs de recettes et des services ou agents responsables d'avances, vis-à-vis de l'établissement.

Les subdivisions du compte 54 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.10.5.1. Compte 543 - Régies d'avances

Le compte 543 enregistre les opérations effectuées dans le cadre des régies d'avances.

Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution d'avance)

1. Mouvement par la caisse-Décaissement:

- Débit du compte 5431-5432/ Crédit du compte 531 - caisse

2. Virement entre comptes DFT- décaissement dans le budget principal :

- Débit du compte 5431-5432/ Crédit du compte 585: versement par virement interne de fonds
- Débit du compte 585/ Crédit du compte 5151: comptabilisation du virement bancaire (pour versement sur le compte DFT de la régie)

Comptabilisation des dépenses effectuées par le régisseur

- Débit du compte 47231- 47232 - dépenses des régisseurs à vérifier ;
- Crédit du compte 5431- 5432 - régies d'avance.

Puis, rejets de dépenses du régisseur

- Débit du compte 5431-5432 régies d'avance ;
- Crédit du compte 47231-47232 dépenses des régisseurs à vérifier

ou acceptation de dépenses du régisseur

- Débit d'un compte de charges
- Crédit du compte 47231-47232 dépenses des régisseurs à vérifier

Restitution de l'avance:

1. Mouvement par la caisse - Encaissement:

- Débit du compte 531 - caisse / Crédit du compte 5431-5432

2. Virement entre comptes DFT- Encaissement:

- Débit du compte 585/ Crédit du compte 5431-5432 – versement par virement interne de fonds
- Débit du compte 5151/ Crédit du compte 585 – comptabilisation du virement bancaire (suite au décaissement du compte DFT de la régie)

3.2.10.5.2. Compte 545 - Régies de recettes

Le compte 545 - Régies de recettes est destiné à constater le montant de l'encaisse qu'il est jugé nécessaire de laisser entre les mains des régisseurs de recettes. En effet, les régisseurs de recettes doivent, au moins une fois par mois, verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés. Mais, la stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse. Pour pallier cet inconvénient, les régisseurs peuvent être autorisés à conserver un fonds de caisse permanent qui apparaît ainsi en solde du compte 545. Conformément à l'article 4 du décret 2020-542 du 7 mai 2020, les régisseurs de recettes sont autorisés à disposer d'un fonds de caisse permanent en espèces dont le montant est fixé par l'acte constitutif de la régie.

Technique comptable – Opération dans la comptabilité générale

Constitution d'un fonds de caisse

- Débit du compte 545 - régies de recettes permanentes
- Crédit du compte 531 - caisse

Comptabilisation des recettes encaissées par le régisseur

- Crédit du compte 4715 - Recettes des régies permanentes
- Débit du compte 545 - régies de recettes

Comptabilisation des fonds transférés à l'agence comptable

- Débit compte 531 - caisse ou éventuellement 5151 - trésor
- Crédit du compte 545 – régies de recettes permanentes

3.2.10.5.3. Compte 548 - Avances pour menues dépenses

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, qui ne peut excéder 300 euros, est fixé par décision de l'ordonnateur, sur avis favorable de l'agent comptable. Les avances pour menues dépenses constituent un mode de règlement des dépenses, confiées à un tiers sous la responsabilité de l'agent comptable.

Technique comptable

Constitution des avances consenties

- Débit du compte 548 - Avances pour menues dépenses
- Crédit du compte 531 – Caisse

Comptabilisation des dépenses acceptées au vu des pièces justificatives

- Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit du compte 548 - Avances pour menues dépenses

Comptabilisation de dépenses rejetées

- Débit du compte 548 - Avances pour menues dépenses
- Crédit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement

Réduction ou suppression d'avances

- Débit du compte 531 - Caisse
- Crédit du compte 548 - Avances pour menues dépenses

3.2.10.6. Compte 58 - Virements internes

Le compte 585 est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

Ce compte est notamment utilisé par le comptable lors des dégagements de caisse, entre le moment où les fonds sont déposés sur le compte de dépôt et le moment où l'opération apparaît sur le relevé de compte.

3.2.10.7. Compte 59 - Dépréciations des comptes financiers

Le compte 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement, enregistre les dépréciations des valeurs mobilières de placement inscrites au compte 500. La constitution d'une dépréciation et sa reprise sont des opérations budgétaires. (Voir planche 10)

Technique comptable :

Constitution d'une dépréciation

- Débit du compte 6866 - dépréciation des éléments financiers

- Crédit 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement

Reprise totale ou partielle d'une dépréciation notamment en cas de cession

- Débit 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement
- Crédit 7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers

3.2.11. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

3.2.11.1. Principes généraux

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature qui se rapportent à :

- L'exploitation normale et courante de l'établissement ;
- La gestion financière de l'établissement.

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 à 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Les opérations d'ordre sont enregistrées au compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions. Il comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation et les charges calculées financières.

Les charges afférentes à des opérations concernant des exercices antérieurs sont comptabilisées dans chacun des comptes de la classe 6 correspondant à leur nature.

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes d'immobilisations (classe 2) ou de valeurs mobilières de placement.

Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges relatives à ces comptes même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions ou des dépréciations. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions.

Les mouvements qui affectent les comptes de la classe 6 sont initiés par l'ordonnateur en comptabilité budgétaire à partir d'une demande de paiement ou d'une demande de comptabilisation notamment pour les opérations d'ordre. La classe 6 peut aussi être mouvementée par des demandes de reversement consécutives à des diminutions de dépenses ou par des contre-passations consécutives au traitement des charges à payer.

3.2.11.2. Compte 60 - Achats et variation de stocks

Le compte 60 décrit les achats stockés et non stockés ainsi que les variations de stocks.

Les subdivisions des comptes 60 est présentée paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.2.1. Comptes 601 et 602 - Achats d'approvisionnements et achats d'autres approvisionnements

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes d'achats 601 et 602 correspondent aux comptes de stocks 31 et 32.

Les subdivisions des comptes 601 et 602 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks. Ainsi les comptes d'achats 601 et 602 correspondent aux comptes de stocks 31 et 32.

Les comptes 601 et 602 fonctionnent comme les autres comptes de charges. Ils sont débités du prix d'achat par le crédit du compte 4012 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations.

Toutefois ils n'enregistrent que les dépenses liées à des matières ou des fournitures consommables suivies en stocks.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé, net de la taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

Les achats sont comptabilisés après déduction des rabais et remises obtenus figurant sur les factures.

3.2.11.2.2. Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)

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

Les subdivisions du compte 603 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.2.2.1.Comptabilisation

Les subdivisions du compte 603 sont réservées à l'enregistrement des variations de stocks de matières premières et des autres approvisionnements à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock initial (SI), dit stock d'entrée et le stock final (SF), dit stock de sortie.

Ces comptes de variation des stocks sont mouvementés pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la variation de stock, au débit du compte en cas de diminution (déstockage : SI > SF), ou au crédit en cas d'augmentation (stockage complémentaire : SF > SI). La contrepartie de ce compte est le compte de stock considéré.

Les soldes des comptes 6031 et 6032 peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de matières premières et consommables.

3.2.11.2.3. Compte 606 - Achats non stockés de fournitures

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

Les subdivisions du compte 606 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.2.3.1.Comptabilisation

La comptabilisation des comptes de racine 606 est identique à celle des comptes de racine 601 et 602.

3.2.11.2.4. Compte 609 - Rabais, remises et ristournes

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures (voir planche 21).

Technique comptable

Constatation du rabais

- Débit du compte de tiers intéressé 401 ou 4098
- Débit d'un compte de disponibilités
- Crédit du compte 609 (demande de reversement)

Dans le cas des retours sur achats, la subdivision intéressée est celle ayant supporté initialement la dépense (classe 6 ou classe 2).

3.2.11.3. Compte 61 - Services extérieurs

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

Les subdivisions du compte 613 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.3.1. Compte 611 - Sous-traitance générale

Sont enregistrés au débit du compte 611 les frais payés aux tiers qui sont chargés par l'établissement d'effectuer pour son compte des opérations ayant pour objet la fabrication, la transformation, le conditionnement des produits et marchandises, ou la fourniture de services.

Sont notamment enregistrés à une subdivision de ce compte :

- L'achat de repas à une société privée ou à un établissement mutualisateur (compte 6111),
- Les diverses prestations d'entretien comme le blanchissage, l'entretien des espaces verts, ou l'entretien d'un bien ou d'un bâti non comptabilisé dans l'actif (compte 6112) ;
- Les autres prestations de sous-traitance (compte 6118 - Autres activités sous-traitées).

3.2.11.3.2. Compte 612 – Redevances de crédit-bail

Voir annexe 7- planche 24

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien :

- D'une part, un droit de jouissance ;
- D'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ». Ce sont des charges de fonctionnement, débités par une demande de paiement au compte 612.

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

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine (montant de l'option d'achat).

L'information des tiers en ce qui concerne le crédit-bail comprend :

- L'information obligatoire dans le compte de résultat : les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la rubrique 612 - Redevances de crédit-bail. L'information concerne les " redevances " ou " loyers " afférents à l'exercice ;
- L'information obligatoire dans l'annexe sous la rubrique « Engagements donnés » ;
- L'information recommandée sur les engagements reçus : voir la classe 8 (comptes 801 et 802).

3.2.11.3.3. Compte 613 - Locations

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales (compte 6131 - Locations immobilières), ainsi que les malis sur emballages restitués (compte 6132 - Autres locations).

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

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

A l’inverse, les loyers non échus et payés au cours de l’exercice sont comptabilisés au débit du compte de charges constatées d’avance (486).

3.2.11.3.4. Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Le compte 614 retrace tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n’a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.

3.2.11.3.5. Compte 615 - Entretien et réparation des éléments de l’actif

En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés (réalisation du service fait). Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l’objet de provisions (voir compte 157 « provisions pour gros entretien ou grandes révisions »).

3.2.11.3.6. Compte 616 - Primes d'assurance

Les établissements publics locaux d'enseignement peuvent contracter des assurances, en particulier pour couvrir leur responsabilité du fait des élèves notamment lors des stages hors de l'établissement. Pour ce qui est des biens, les établissements doivent se conformer aux orientations de la collectivité de rattachement.

3.2.11.3.7. Compte 617 - Etudes et recherches

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

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

3.2.11.3.8. Compte 618 – Services extérieurs divers

Le compte 6181 enregistre les dépenses relatives aux supports numériques pédagogiques et administratifs.

3.2.11.3.9. Compte 619 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achat des sous-traitances et services extérieures (en relation avec l'investissement) dans les conditions définies pour le compte 609 (voir planche 22).

3.2.11.4. Compte 62 - Autres services extérieurs

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

Les subdivisions du compte 62 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.4.1. Compte 621 personnels extérieurs à l'établissement

Sont inscrites à ce compte les sommes versées aux entreprises fournissant de la main d'œuvre. Ce compte enregistrera notamment les dépenses engagées par l'établissement envers les associations qui interviennent dans le cadre des actions péri éducatives. Ce compte enregistre également les indemnités versées aux personnes qui effectuent un stage dans l'établissement.

3.2.11.4.2. Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

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

L'imputation au compte 622 ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Ainsi les honoraires du notaire englobés avec les droits d'enregistrement et autres frais pouvant être exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble sont inscrits au compte d'immobilisation concerné dont ils constituent un élément du prix de revient.

Les frais engagés auprès d'huissiers pour le recouvrement de créances seront imputés sur ce compte. De même, ce compte enregistre les frais des visites médicales éventuellement engagés par l'EPLE.

3.2.11.4.3. Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

Le compte 623 enregistre notamment les annonces publiées dans le cadre des appels d'offres ainsi que les opérations destinées à faire connaître l'établissement quel que soit le support.

3.2.11.4.4. Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacements, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens.

3.2.11.4.5. Comptes 625 Déplacements, missions et réceptions

Le compte 625 - Déplacements, missions et réceptions enregistre au compte 62511 les frais de voyages et de missions des élèves et des étudiants.

Les subdivisions du compte 625 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.4.6. Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications

Le compte 626 enregistre les charges afférentes au frais des services téléphoniques, aux frais d'affranchissements, aux frais liés aux services Internet et autres services spécialisés.

3.2.11.4.7. Compte 627 - Services bancaires

Le compte 627 enregistre les charges afférentes au frais des services bancaires notamment les frais occasionnés par les prélèvements automatiques ou ceux résultant des encaissements par carte bancaire.

3.2.11.4.8. Comptes 628 - Charges externes diverses

Le compte 628 - Charges externes diverses, subdivisé permet :

- Au compte 6282 - Formation des personnels, de payer les frais liés à la formation des personnels ;
- Au compte 6286 - Concours divers (cotisations…), d'enregistrer les cotisations aux associations professionnelles auxquelles les EPLE peuvent adhérer ;
- Au compte 6287 - Frais services mutualisés, de verser les participations aux charges communes du façonnier, de l'agence comptable, des groupements de commandes ;
- Au compte 6288 - Autres charges externes diverses, d'enregistrer les charges non individualisées dans un compte spécifique.

3.2.11.4.9. Compte 629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619 (voir planche 22).

3.2.11.5. Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant :

- D'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;

- D'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par les crédits des comptes : 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés ;

4482 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer ;

4486 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer.

Les subdivisions du compte 63 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable

3.2.11.5.1. Compte 631 - impôts, taxes et versements assimiles sur rémunérations (administration des impôts)

Est notamment comptabilisée au débit du compte 631, la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor Public, par les crédits des comptes 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés et 4486 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer (Voir planche 20).

3.2.11.5.2. Compte 632 - charges fiscales sur congés à payer

Dans le cas, exceptionnel, où l'établissement emploie des personnels sous contrat de droit privé (comme par exemple, les emplois-jeunes), les charges fiscales liées aux congés payés dus à ces personnels sont comptabilisées au débit du compte 632 par les crédits des comptes 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés et du compte 4482 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer.

Il est rappelé que les personnels fonctionnaires et les contractuels de droit public ne peuvent prétendre au versement de congés payés.

3.2.11.5.3. Compte 633 - impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

Ce compte enregistre notamment les charges afférentes au versement de transport et à la cotisation au fonds national d'aide au logement (FNAL) prévu par l'article L 834-1-1° du code de la sécurité sociale, ainsi que la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, lorsque les établissements publics y sont soumis.

Ces sommes sont comptabilisées au débit du compte 633X par les crédits des comptes 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés et 4486 - Etat et autres collectivités publiques - Charges fiscales sur congés à payer.

3.2.11.5.4. Compte 635 - autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

Il fonctionne comme le compte 633.

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

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

Il fonctionne comme le compte 633.

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

3.2.11.6. Compte 64 - Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

- Par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement ;
- Par les charges sociales liées à ces rémunérations.

Les subdivisions du compte 64 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.6.1. Comptabilisation

Les comptes 641, 642, 644 et 648 enregistrent les charges des personnels rémunérés sur le budget de l'établissement.

Les comptes 641 à 644 et 648 sont débités du montant des rémunérations brutes par le crédit des comptes 421 - Personnel - Rémunérations dues, pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel, 4286 - Personnel - Autres charges à payer, 431 - Sécurité sociale et 437 - Autres organismes sociaux. (Voir planche 21)

Pour la part patronale, le compte 645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance est débité par les crédits des comptes 4286 - Personnel - Autres charges à payer et 431 - Sécurité sociale.

Pour la part patronale, le compte 647 - Autres charges sociales est débité par les crédits des comptes 428X et 437 - Autres organismes sociaux.

Conformément à l'article 113 de la loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, la hausse de la contribution sociale généralisée (CSG) est compensée, pour les agents publics qui ne versent pas de cotisations salariales d'assurance chômage et maladie, par une indemnité mensuelle. Comptablement, cette indemnité sera enregistrée, dans les comptes des organismes employeurs publics, au compte 6414 " Indemnité compensatrice à la hausse de la CSG ".

3.2.11.7. Compte 65 - Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte 65 sont précisées dans les subdivisions détaillées au paragraphe 3.2.3 La nomenclature comptable. Ces charges sont décaissables ou pour ordre.

3.2.11.7.1. Comptes 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

Le compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires comptabilise :

- A la subdivision 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés, les dépenses au titre de logiciels informatiques qui ne relèvent pas d'un compte de classe 2. Il enregistre également les dépenses liées aux mises à jour des applications acquises sur ce même compte ;
- A la subdivision 6516 - Droits d'auteur et de reproduction, les droits versés au centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), ainsi que les autres sommes versées aux sociétés de droits d'auteur, telles la SCPA (société civile des producteurs associés) ou la SACEM (société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique) au titre des droits liés, par exemple, à l'organisation de spectacles ou à l'utilisation de musiques d'attente téléphonique.
-

3.2.11.7.2. Compte 653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes

A ce compte sont enregistrés, notamment, les versements effectués à une collectivité territoriale, à un fonds académique ou à un autre établissement public local d'enseignement dans le cadre d'un conventionnement.

Le compte 653 subdivisé est débité par les crédits des comptes 4662 – Demandes de paiement à payer ou 4686 - Charges à payer.

Le compte 6531 enregistre les transferts à un EPLE dans le cadre de mutualisation de compétence de partage de frais liés à un immobilier commun ou à la contribution au fonctionnement d'un groupe de service, par exemple l'agence comptable.

Le compte 6532 enregistre les différents transferts à la collectivité territoriale de rattachement notamment liés à la restauration.

Le compte 6533 enregistre les transferts vers les différents services de l'Etat et plus particulièrement ceux destinés aux académies. Ce compte enregistre notamment le versement d'un GRETA au FAM.

Le compte 6534 enregistre les subventions aux associations.

Le compte 6535 enregistre les divers transferts vers les autres personnes publiques, dont les GIP et le compte 6568 les divers autres transferts.

Le compte 6538 enregistre les divers autres transferts.

3.2.11.7.3. Compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables et remises gracieuses

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit du compte 654 « Admissions en non-valeur et remises gracieuses ». L'organisme qui est amené à abandonner sa créance à titre gracieux a pour effet de libérer le débiteur des sommes qui lui sont réclamées. La créance est alors soldée en contrepartie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Le compte 6541 enregistre les remises gracieuses sur créances de restauration et d'hébergement.

Le compte 6542 enregistre les remises gracieuses sur les autres créances.

Le compte 6543 enregistre les créances sur pertes irrécouvrables.

Technique comptable :

1. Constatation du caractère douteux de la créance
   - Débit 416 « Clients douteux ou litigieux »
   - Crédit 411 « Clients prestations de restauration et d'hébergement »
2. Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance
   - Débit compte de disponibilités
   - Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »
3. Constatation de la dépréciation pour la quote-part de la créance douteuse H.T
   - Débit 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »
   - Crédit 491 « Dépréciation des comptes clients »

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

- Débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables »
- Débit 4457 « TVA collectée » si mise en œuvre de la récupération de la TVA collectée selon les modalités de l'article 272 du CGI.
- Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

5. Reprise de la provision devenue sans objet

- Débit 491 « Dépréciation des comptes clients »
- Crédit 7817 « Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »

3.2.11.7.4. Compte 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun

Le compte 655 enregistre la part du résultat versé à chacun des établissements participant à une opération commune.

3.2.11.7.5. Compte 656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Lors de la cession d'actif, le compte 656 enregistre en débit la valeur comptable des éléments d'actifs cédés non encore amortis. *Nota : La charge enregistrée à ce compte, bien que diminuant le résultat de fonctionnement, ne participe pas au calcul de la capacité d'autofinancement*

Subdivisions et contreparties :

6561 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles cédées contrepartie 2805X

6562 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles cédées contrepartie 281X

6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées contrepartie 26X

3.2.11.7.6. Compte 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante

Le compte 657 enregistre les aides à destination des élèves ou des étudiants qui ne répondent pas aux critères des opérations pour compte de tiers (cf. compte 443).

Le compte 657 subdivisé est débité par le crédit du compte les crédits des comptes 4662X Demandes de paiement à payer ou 4686 – Charges à payer.

Le compte 6572 - Dotation d'équipement des élèves, permet de verser les aides correspondant aux dotations d'équipement des élèves ou des étudiants.

Le compte 6576 - Aide sociale en faveur des élèves, enregistre les diverses aides sociales financées par l'Etat (compte 65761) ou par les collectivités (compte 65762).

Le compte 6578 - Autres charges spécifiques enregistre les aides provenant des associations ou de la caisse de solidarité.

3.2.11.7.7. Compte 658 – diverses autres charges

Au compte 658 sont enregistrés les diverses autres charges.

3.2.11.7.7.1. Compte 6581 - pénalités

Les subdivisions du compte sont présentées au paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

Ces comptes sont débités par les crédits des comptes 46622 - autres tiers- Demandes de paiement à payer et 4686 - Charges à payer.

3.2.11.7.7.2.Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation de titre de recette des exercices antérieurs

Ce compte enregistre les opérations d'annulation de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections d'erreur décrites au § 2.2.3.

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

L'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs ne donne pas lieu à certification de service fait.

Technique comptable :

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

Exercice N (pour mémoire)

- Débit 41x « Clients »
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7

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

- Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs »
- Crédit du compte 478

Le compte 478 sera soldé par le compte de tiers initialement débité.

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

Exercice N (pour mémoire)

- Débit 41 « Clients »
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7
- Débit classe 5
- Crédit 41 « Clients »

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

- Débit 6583 « Charges de gestion provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs »
- Crédit du compte 478

Le compte 478 sera soldé par le compte 4664 « Excédents de versements à rembourser »

3.2.11.7.7.3.Compte 6584 – Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse

Ce compte est débité du montant admis en décharge ou en remise gracieuse par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429 « déficits et débets des comptables et régisseurs ».

3.2.11.7.7.4.Compte 6585 – Dons, libéralités

Ce compte enregistre les dons et libéralités accordés par l'établissement après la décision du conseil d'administration.

3.2.11.7.7.5.Compte 6586 - Contributions entre établissements

Ce compte enregistre les éventuelles contributions entre les services et les budgets de l'établissement (budget principal et budgets annexes par exemple) selon les subdivisions suivantes :

65861 - Contributions de la formation continue. Ce compte est utilisé lorsque le GRETA contribue au fonctionnement d'un autre établissement

65862 - Contributions de l'apprentissage (entre établissements)

3.2.11.7.7.6.Compte 6588 – Autres charges diverses

Ce compte permet d'enregistrer les autres charges diverses.

3.2.11.8. Compte 66 - Charges financières

Les charges financières comprennent outre les charges d'intérêt, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaies étrangères, les charges nettes constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement.

Les subdivisions du compte 66 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.8.1. Compte 666 - Pertes de change

Le compte 666 enregistre les pertes de change supportées par l'établissement au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existant entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement.

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

Ce compte enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement. Ce compte n'est utilisé que dans le cas d'une perte nette. Seule cette perte est inscrite au budget.

Technique comptable

Cession d'une VMP avec moins-value

- Débit du compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement, du montant du prix d'acquisition
- Crédit du compte 500 - Valeurs mobilières de placement (VMP)
- Vente de VMP
- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisation et valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement, du montant de la vente

Encaissement de la vente de VMP

- Débit du compte de trésorerie intéressé
- Crédit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisation et valeurs mobilières de placement.

3.2.11.8.3. Compte 668 - Autres charges financières

Le compte 668 autres charges financières enregistrent les charges provenant de l'annulation d'ordres de recettes relatifs à la gestion financière des exercices antérieurs.

Les subdivisions du compte 668 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.9. Compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions

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

- Celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- Celles qui constituent des charges financières (compte 686).

Les règles et méthode de comptabilisation des amortissements, des dépréciations et des provisions sont précisées au paragraphe 2.4. Les différentes opérations sont décrites respectivement aux paragraphes 2.5.6.9 et 2.5.6.10.

Les planches 4 et 5 relatives aux biens acquis sur financements externes et fonds propres présentent les écritures relatives à ces différents comptes.

Les subdivisions du compte 68 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.11.9.1. Compte 681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation

Le compte 681 est subdivisé afin d'identifier les différents types de dotations aux amortissements, aux provisions pour risques et charges d'exploitation et aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles ou de l'actif circulant.

Le compte 6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles, est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 280 - Amortissement des immobilisations incorporelles et 281 - Amortissements des immobilisations corporelles.

Le compte 6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 1049 ou 1349 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs notamment après la reprise d'une dépréciation constatée précédemment sur les immobilisations corporelles et incorporelles concernées. Le financement est ainsi reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

Le compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation, est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges comptes (comptes 1511/1518/157/158x).

Le compte 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles est débité par le crédit de la subdivision concernée du compte 29 - Dépréciation des immobilisations.

Le compte 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement), est débité par le crédit de la subdivision concernée du compte 39 - Dépréciation des stocks et en cours ou du compte 49 - Dépréciations des comptes de tiers.

3.2.11.9.2. Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions. Charges financières

Le compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 1049 ou 1349 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs, notamment après la reprise d'une dépréciation constatée précédemment sur les immobilisations financières concernées. Le financement est ainsi reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

Le compte 6865 - provisions pour risques et charges financiers est débité par le crédit des comptes :

- 1515 Provisions pour pertes de change
- 1518 Autres provisions pour risques

Le compte 6866 - dépréciations des éléments financiers sont débités par le crédit des comptes

- 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement
- 296 Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
- 297 Dépréciations des autres immobilisations financières

3.2.12. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

3.2.12.1. Principes généraux

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature qui se rapportent :

- A l'exploitation normale et courante de l'établissement ;
- A sa gestion financière ;
- A ses opérations d'ordre.

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés sous les comptes 70 et 75.

Les produits liés à la gestion financière de l'établissement figurent sous le compte 76.

Les opérations d'ordre sont enregistrées au compte 78 et concernent les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions. Ce compte comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation ou financières.

Les produits afférents à des opérations concernant les exercices antérieurs sont comptabilisés dans chacun des comptes de la classe 7 correspondant à leur nature.

Les mouvements qui affectent les comptes de la classe 7 sont initiés par l'ordonnateur en comptabilité budgétaire à partir : d'un titre de recette ou d'une demande de comptabilisation (DC) notamment pour les opérations d'ordre. La classe 7 peut aussi être mouvementée par des demandes d'annulation totale

ou partielle de titres de recette ainsi que par des contre-passations consécutives au traitement des produits à recevoir.

3.2.12.2. Compte 70 - Ventes

Le montant des ventes, des prestations de service, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708. Le compte 70 représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Les subdivisions du compte 70 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.2.1. Comptabilisation

Les subdivisions du compte 70 enregistrent les produits issus de la vente d'objets confectionnés (compte 701), de produits résiduels (compte 703), de prestations de service (compte 706) et de produits annexes à l'activité de l'établissement (compte 708).

Les subdivisions du compte 7062 - Produits de la restauration scolaire et de l'hébergement sont crédités par le débit d'un compte 411 - Clients prestations restauration et hébergement, ou en période d'inventaire par le débit du 4181 - Prestations de restauration et d'hébergement - Produits non encore facturés.

Les autres comptes sont crédités par le débit d'une subdivision du compte 412- Clients - Autres prestations, ou en période d'inventaire par le débit du compte 4182 - Autres prestations - Produits non encore facturés.

Par ailleurs, la vente d'objets confectionnés peut concerner des objets stockés suivis dans une comptabilité auxiliaire et une nomenclature d'objet propre à chaque établissement.

Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur l'avis des sommes à payer lui-même. Les rabais et remises accordés hors facture avis des sommes à payer ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 (voir planche 22).

Le compte 701 enregistre la recette des ventes des objets confectionnés, quel que soit le mode ou le lieu de production, collège, SEGPA, Lycée professionnel.

Le compte 7062 enregistre le produit de la restauration scolaire et de l'hébergement quel que soit le mode de paiement ticket ou forfait et les personnes concernées. Il est crédité par le débit du compte 4112 - Frais de restauration et d'hébergements au forfait Elèves et étudiants ou 4181 Prestations de restauration et d'hébergement - Produits non encore facturés.

Il enregistre aussi les produits issus de l'internat.

Il distingue les produits forfaitaires ainsi que les produits issus de l'internat (compte 70621), les produits hors forfait des élèves et des étudiants (compte 70622) et ceux des autres tiers au compte 70623. Les comptes 70621 et 70621 sont crédités par le débit du compte 4122. Le compte 70623 est crédit par le débit du compte 4113.

Le compte 7066 enregistre les produits des actions de formation facturables principalement issus de la formation continue.

Le compte 7067 enregistre les participations aux activités facultatives.

Le compte 7068 enregistre les autres produits qui ne sont peuvent pas être individualisés dans les autres subdivisions du compte 706.

3.2.12.3. Compte 71 - Production stockée (variation de l'exercice)

La production stockée est inscrite du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice). Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.

Les subdivisions du compte 71 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.3.1. Compte 713 - Variation du stock d'objets confectionnés

Les subdivisions du compte 713 permettent l'enregistrement des variations de stocks d'objets confectionnés à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final (SF) dit stock de sortie et le stock initial (SI) dit stock d'entrée.

Ces comptes de variation des stocks sont mouvementés, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la variation au crédit du compte en cas d'augmentation (stockage complémentaire : SF > SI) ou au débit en cas de diminution (déstockage : SI > SF). La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stock concerné (331X, 345X ou 355X).

Le solde de ces comptes peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins (cf. planche comptable 13).

3.2.12.4. Compte 72 - Production immobilisée

Le compte 72 enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées pour l'établissement par ses propres moyens.

Les subdivisions du compte 72 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.4.1. Comptabilisation

Ce compte est appelé à enregistrer le coût des travaux faits par l'établissement pour lui-même. La subdivision concernée de ce compte 72 est créditée soit par le débit du compte 23 - Immobilisations en cours, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement au fur et à mesure de la progression des travaux, soit par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Ces opérations sont réalisées en comptabilité budgétaire et générale conformément à la description faite dans la planche 19.

3.2.12.5. Compte 74 - Subventions d'exploitation

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation (section de fonctionnement). Les domaines et activités précisent autant que de besoin, en comptabilité budgétaire, la destination de la recette.

Y sont également comptabilisées les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale.

Les subdivisions du compte 74 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.5.1. Comptabilisation

Ce compte est crédité du montant des subventions d'exploitation acquises à l'établissement par le débit du compte de tiers intéressé et notamment les subdivisions du compte 441 - État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir, le compte 463 Autres comptes débiteur - Titre de recettes à recouvrer, les subdivisions du compte 467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs.

Chaque subdivision du compte 74 a sa contrepartie à une subdivision du compte 44. Le compte 74111 est crédité par le débit du compte 44111 du montant de la notification de la subvention de fonctionnement versée par l'Etat. Le compte Le compte 74421 est crédité par le débit du compte 44122 du montant de la notification de la subvention de fonctionnement versée par la collectivité.

3.2.12.6. Compte 75 - Autres produits de gestion courante

Les autres produits de la gestion courante comprennent notamment :

- Les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et droits similaires ;
- Les transferts d'établissement ou de collectivités publiques ;

D'autres produits de gestion courante, Les subdivisions du compte 75 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.6.1. Compte 751 - Redevances pour brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires

Les redevances encaissées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, ainsi que les droits et valeurs similaires, sont inscrits au crédit du compte 751 - Redevances pour brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires, par le débit du compte 463.

3.2.12.6.2. Compte 755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)

Le compte 755 enregistre la part du résultat reçu d'un établissement suite à une opération commune.

Ce compte est crédité par le débit du compte 463.

3.2.12.6.3. Compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif

Le compte 756 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actif cédés par le débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisation et valeur mobilière de placement.

Nota : La recette enregistrée à ce compte, bien que faisant varier positivement le fonds de roulement, ne participe pas au calcul de la capacité d'autofinancement.

3.2.12.6.4. Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante

Le compte 758 est subdivisé en :

- Compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs
- Compte 7584 - Indemnisation et contentieux
- Compte 7588 - Autres produits divers

Le compte 7583 enregistre les opérations d'annulation des demandes de paiement lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et n'est pas due à une erreur se définissant comme une omission ou une inexactitude des états financiers de l'établissement portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits (sur ces points, cf.§ 3.1.3.3. sur les corrections d'erreurs).

Le compte 7583 s'utilise par exemple dans le cas où l'EPLE obtient, après la date d'arrêté des comptes, des informations remettant en cause le bien-fondé de la dette. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la dette, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

Technique comptable :

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

Exercice N (pour mémoire)

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

Exercice N+1 : régularisation au vu d'une demande de comptabilisation émise par l'ordonnateur

- Débit 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- Crédit 7583 - Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs »

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

Exercice N (pour mémoire)

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- Puis :
- Débit 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- Crédit classe 5

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

- Débit 463 - Autres comptes débiteurs – Titres à recouvrer
- Crédit 7583 - Produits de gestion provenant de l'annulation de demandes de paiement des exercices antérieurs

3.2.12.7. Compte 76 - Produits financiers

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change consécutifs aux opérations faites en monnaies étrangères, les revenus d'actions ou d'obligations ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement.

Les subdivisions du compte sont présentées au paragraphe 3.2.3. La nomenclature comptable.

3.2.12.7.1. Comptes 761 à 764

Le compte 761 enregistre le produit résultant de l'éventuelle participation de l'EPLE à des activités annexes.

Le compte 762 enregistre les produits résultant des titres immobilisés aux comptes de racine 27 « Autres immobilisations financières ».

Le compte 763 enregistre les produits afférents aux intérêts courus sur créances de l'EPLE.

Le compte 764 enregistre les produits relatifs aux valeurs mobilières de placement lorsqu'ils ne sont pas consécutifs à une cession de VMP.

Ces comptes sont crédités par le débit du compte de tiers intéressés. On citera le compte 463 - Autres comptes débiteurs titre de recette à recouvrer, le compte 4718 - Autres recettes à classer ou le compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et de valeur mobilières de placement (lorsque la recette est consécutive à la cession d'un titre immobilisé).

3.2.12.7.2. Compte 765 - Escomptes obtenus

Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs par le débit du compte 401 - Fournisseurs ordinaires, ou du compte 4718 - Autres recettes à classer.

3.2.12.7.3. Compte 766 - Gains de change

Le compte 766 est crédité des gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital.

Tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

3.2.12.7.4. Compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

Ce compte enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement. Ce compte n'est utilisé qu'en cas de gain de cession. Seul le gain fait l'objet d'une inscription budgétaire.

Technique comptable

Cession d'une VMP avec plus-value

- Débit du compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement, du montant du prix de l'acquisition ;
- Crédit du compte 500 - Valeurs mobilières de placement (VMP).

Vente de VMP

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et VMP ;
- Crédit du compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement, du montant de la vente.

Encaissement de la vente de VMP

- Débit du compte de trésorerie intéressé ;
- Crédit compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et VMP.

3.2.12.7.5. Compte 768 - Autres produits financiers

Le compte 7683 enregistre les produits financiers provenant de l'annulation des demandes de paiement relatives aux opérations financières des exercices antérieurs et le compte 7688 les divers autres produits financiers.

3.2.12.8. Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Le compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions pour traiter les charges calculées consécutives aux dépréciations de l'actif irréversibles (amortissements) ou non (provisions et dépréciations), consécutives aux risques et charges afférentes à l'exploitation (comptes 681 et 781) et à la gestion financière (comptes 686 et 786).

Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions à inscrire dans les produits d'exploitation ou les produits financiers ne peuvent provenir que de dotations passées au titre des charges d'exploitation ou des charges financières.

Le fonctionnement général des dépréciations et provisions implique une reprise systématique des montants comptabilisés dès que la dépréciation est définitive ou que le risque ou la charge provisionné est survenu.

Les subdivisions du compte 78 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.12.8.1. Comptabilisation

Les comptes 781 et 786 enregistrent les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions des produits d'exploitation

Le compte 7811 est crédité en cas de correction d'erreur sur un plan d'amortissement passé.

Les comptes 7813 et 7863 sont utilisés dans les cas suivants :

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

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

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

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

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

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

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

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

- Au débit du compte 1049 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État ;
- Par le crédit du compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation ou du compte 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs3 si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier.

Lorsque les provisions et dépréciations sont devenues obsolètes, les reprises sur dépréciations et provisions des produits d'exploitation sont enregistrées sur les comptes suivants :

- Le compte 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation enregistre les reprises sur provisions en contrepartie des Comptes 151x, 157 et 158x ;
- Le compte 7816 enregistre au crédit les reprises des dépréciations inscrites au compte 29x ;
- Le compte 7817 enregistre au crédit les reprises de dépréciations des stocks au compte 39x (compte 78173 Stocks et en-cours) ou des créances inscrites au compte 49x (compte 78174 Créances).

Les comptes 786x enregistrent les reprises sur dépréciations et provisions des produits financiers :

- Le compte 7865 - enregistre au crédit les reprises de provisions pour risques et charges financières inscrites aux comptes 1515 - Provisions pour pertes de change et 1518 Autres provisions pour risques ;
- Le compte 7866 enregistre au crédit la reprise des dépréciations des éléments financiers inscrites au compte 590 Dépréciations des valeurs mobilières de placement.

3.2.13. Classe 8 - Comptes spéciaux

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable.

Les subdivisions de la classe 8 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.13.1. Compte 80 - Engagements hors bilan

Les comptes d'engagements enregistrent les opérations dont l'exécution éventuelle, résultant de liens de droits actuels, pourrait modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement.

Les subdivisions du compte 80 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.13.1.1. Comptes 801 et 802 (comptabilité des engagements)

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice ou créditrice de l'établissement vis-à-vis des tiers, c'est-à-dire, les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements résultent d'une obligation contractuelle.

La comptabilité des engagements est tenue par l'agent comptable. Les engagements donnés et reçus ont un caractère symétrique sans qu'aucune équivalence ne puisse en cours d'opération apparaître dans leurs montants.

Leur bonne compréhension appelle des explications que l'utilisateur du bien donnera en annexe, afin d'éclairer sur la nature, l'importance, l'échelonnement dans le temps, des opérations dont il s'agit.

En ce qui concerne le crédit-bail, les comptes 801 et 802 servis dans les conditions ci-après, tiennent lieu de support à l'information à retracer obligatoirement dans l'annexe sous la rubrique « Engagements donnés » (voir planche 23).

Pour l'évaluation, à la date de clôture du bilan, du montant total des charges restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail, les établissements indiquent l'évaluation des loyers ou redevances concernant le crédit-bail mobilier :

- Hors TVA déductible ;
- Indexés ;
- Actualisés ou non.

En présence de contrats de crédit-bail mobilier, l'actualisation risque de se heurter à certaines difficultés et sera, en toute hypothèse, peu utile eu égard à la durée relativement courte des contrats.

L'information obligatoire concerne au départ les redevances ou loyers à prendre en considération à compter de l'entrée en jouissance du bien. Par la suite, à la clôture de chaque période comptable, cette information concerne les redevances ou loyers restant à courir jusqu'à la fin du contrat. Elle ne doit pas faire double emploi avec l'information sur les redevances ou loyers échus ou courus afférents à la période comptable écoulée, dont le montant est inscrit dans les dettes.

L'information concernant :

- Les engagements donnés en matière de crédit-bail mobilier sont présentés sous la forme d'une évaluation des redevances ou loyers restant à courir hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non) ... x€ ;
- Les engagements reçus sont inscrits hors bilan, conformément aux engagements reçus de crédit-bail mobilier en fonction des dispositions des contrats.

La comptabilité des engagements fonctionne de façon totalement autonome. Les mouvements sont enregistrés par des écritures comptables du type « opérations diverses » sur un journal spécifique.

Technique comptable

Enregistrement des engagements donnés par l'établissement

- Débit compte 809 - Contrepartie des engagements ;
- Crédit compte 801 - Engagements donnés par l'établissement.

Enregistrement des engagements reçus par l'établissement

- Débit compte 802 - Engagements reçus par l'établissement ;
- Crédit compte 809 - Contrepartie des engagements.

3.2.13.1.2. Compte 809 – Contrepartie des engagements

Ce compte enregistre les engagements en contrepartie des opérations effectuées aux comptes 801 et 802.

3.2.13.2. Compte 86 - Valeurs inactives

Les subdivisions du compte 86 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.13.2.1. Comptabilisation

Sont considérées comme valeurs inactives :

- Certaines valeurs, autres que numéraire (ex : dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers), n'entrant pas dans le patrimoine de l'organisme et qui ne doivent donc pas être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'organisme ;
- Des supports de différente nature, qui n'acquièrent de valeur nominale que lorsqu'ils sont mis en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée, cartes de photocopie, etc.).

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

- Effets de commerce : montant ;
- Timbres, tickets et carte d'abonnement divers : valeur faciale ou valeur d'émission définie par l'organe délibérant de l'organisme ;
- Objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- Autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € unitaire.

Technique comptable (voir planche 15)

Prise en charge des valeurs par l'agent comptable

- Débit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuilles
- Crédit au compte 863 - Comptes de prise en charge

Remise des valeurs aux régisseurs

- Débit au compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants
- Crédit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille (les restitutions de valeurs par les régisseurs donnent lieu aux écritures inverses)

Nota : la somme des soldes débiteurs des comptes 862 et 861 est égale à la somme créditrice du compte 863.

Sortie définitive de valeurs

- Débit du compte 863 - Comptes de prise en charge
- Crédit du compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille, si la remise de valeurs aux tiers ou la sortie est effectuée directement par le comptable
- Crédit du compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants, lorsque l'émission est réalisée par un régisseur

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

- L'agence comptable ;
- Les correspondants ou intermédiaires divers (régisseurs) ;
- Les clients (par exemple les élèves ou les déposants).

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs :

- De réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;
- De préciser ensuite qui les détient ;
- De libérer enfin les agents comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitutions de valeurs.

La comptabilité des valeurs inactives doit être rapprochée périodiquement des valeurs détenues afin de s'assurer de leur correcte comptabilisation.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal Grand Livre des valeurs inactives.

Conformément à l'article R.421-77 (4°) du code de l'éducation, la balance des comptes des valeurs inactives est une composante du compte financier de l'établissement.

3.2.13.3. Compte 89 - Bilan

Les subdivisions du compte 89 sont présentées paragraphe 3. 2. 3. La nomenclature comptable.

3.2.13.3.1. Compte 890 - Bilan d'ouverture

Le compte 890 est débité à l'ouverture des comptes par le crédit des comptes dont le solde est créditeur.

Le compte 890 est crédité à l'ouverture des comptes par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

L'utilisation de ce compte permet la reprise des écritures de l'exercice N - 1 sur l'exercice N.

Afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de reprendre les balances d'entrée par l'intermédiaire du compte spécifique 890 « Bilan d'ouverture ».

3.2.13.3.2. Compte 891 - Bilan de clôture (compte cité pour mémoire, à ne pas utiliser).

Son utilisation a pour résultat de solder tous les comptes et ne permet donc pas la reddition du compte financier. Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de solder les comptes de bilan par l'intermédiaire d'un compte spécifique 891 « Bilan de clôture ».

Le compte 891 est débité à la clôture des comptes par le crédit des comptes dont le solde est débiteur.

Le compte 891 est crédité à la clôture des comptes par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

TOME 4 : Le compte financier

4.1. Dispositions générales

L'article R. 421-77 du code de l'éducation dispose qu'« à la fin de chaque exercice, l'agent comptable en fonction prépare le compte financier de l'établissement pour l'exercice écoulé ».

Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que le montant des demandes de paiement et des titres de recette est conforme à ses écritures.

Avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice (30 avril), le conseil d'administration arrête le compte financier après avoir entendu l'agent comptable.

L'ordonnateur rend compte de sa gestion au conseil d'administration de l'EPLE. Il rapproche notamment l'exécution budgétaire de la prévision par service, domaine et activité et en explique les différences.

4.2. Préparation du compte financier

4.2.1. Les opérations comptables de fin d'exercice et préparatoires au lancement du compte financier

Les opérations comptables de fin d'exercice (opérations d'inventaire) n'ont pas d'incidence sur la trésorerie.

Elles sont constatées dans les écritures de l'agent comptable à son initiative. Lorsqu'elles influencent le budget, elles sont à l'initiative de l'ordonnateur (amortissement, provision, CAP, PAR...).

4.2.1.1. L'arrêté des écritures

En fin d'exercice, il convient de procéder à l'arrêté des écritures. Ce dernier s'envisage différemment selon la nature des comptes concernés.

Pour les comptes de disponibilités, il y a lieu de procéder à un arrêté définitif à la date du 31 décembre.

Les soldes dégagés sur ces comptes constituent la balance de sortie qui sera reprise au 1er janvier en balance d'entrée de l'exercice qui s'ouvre.

Dès lors, toutes les opérations d'encaissement et de décaissement réalisées à compter du 1er janvier sont comptabilisées dans les écritures de l'exercice courant, qu'elles concernent cet exercice ou l'exercice en cours de clôture.

Les comptes autres que de disponibilités font l'objet de deux arrêtés :

- Un arrêté provisoire comprenant toutes les opérations effectuées au 31 décembre, date calendaire;
- Un arrêté définitif après achèvement de l'ensemble des travaux de fin d'exercice.

4.2.1.1.1. L'arrêté des comptes de bilan

Comptablement, l'arrêté des soldes des comptes de bilan (balances de sortie) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de solder les comptes de bilan par l'intermédiaire d'un compte spécifique 891 « Bilan de clôture ».

4.2.1.1.2. L'arrêté des comptes de charges et de produits

Les comptes des classes 6 et 7 sont soldés par le compte 12 "Résultat de l'exercice" dont le solde débiteur ou créditeur constitue le résultat d'exploitation.

4.2.1.2. Etablissement de la balance définitive

L'arrêté définitif des comptes permet d'établir la balance définitive. Un exemplaire en est adressé à l'ordonnateur.

Les soldes débiteurs et créditeurs apparaissant sur la balance définitive constituent respectivement le contenu des postes de l'actif et du passif du bilan de sortie de l'exercice écoulé. Ces soldes sont repris sur les registres de l'exercice en cours au titre du bilan d'entrée.

Nota : les opérations comptables de début d'exercice (bilans d'entrée)

Comptablement, la reprise des soldes des comptes de bilan (balances d'entrée) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de reprendre les balances d'entrée par l'intermédiaire du compte spécifique 890 « Bilan d'ouverture ». Les soldes débiteurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au débit des comptes de bilan de l'exercice en cours et les soldes créditeurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au crédit des comptes de bilan de l'exercice en cours. A cet égard, il est rappelé que le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent. A défaut, les différences doivent être expliquées par un état de concordance présenté dans l'annexe.

4.3. Le contenu du compte financier

Le compte financier contient des éléments de gestion budgétaire et des éléments de gestion comptable, qui sont restitués à l'aide des différentes pièces définies ci-dessous.

4.3.1. Les pièces du compte financier

Le compte financier comprend obligatoirement les éléments suivants:

- La balance générale des comptes du grand livre qui reprend les opérations de l'exercice et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie ;
- Le développement des dépenses budgétaires, retracées par service ; pour chacune de ces lignes budgétaires sont indiqués les crédits ouverts, le montant brut de la dépense, les annulations ou réductions de dépenses et les montants nets. Les écarts entre les prévisions et l'exécution sont présentés par service budgétaire (document produit pour le conseil d'administration mais transmis sur demande aux autorités de contrôle et au juge des comptes) ;
- Le développement des recettes budgétaires retracées par service. Pour chacun de ces services sont indiqués le montant brut des recettes, les annulations et réductions de recettes, le montant net. Les recettes sont rapprochées des prévisions budgétaires (document produit pour le conseil d'administration mais transmis sur demande aux autorités de contrôle et au juge des comptes) ;
- Les états financiers : le compte de résultat, le bilan et l'annexe ;
- Le tableau récapitulatif de l'exécution du budget qui reprend en deux sections l'ensemble des charges et des produits afin de dégager le résultat de la section de fonctionnement et la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance d'autofinancement) ainsi que le total des

dépenses et recettes budgétaires de la section des opérations en capital qui après introduction de la CAF (ou IAF) permet le calcul de la variation du fonds de roulement ;

- Les indicateurs d'analyse financière présentés sur cinq ans : fonds de roulement, besoin de fonds de roulement, trésorerie, nombre de jours de fonds de roulement, nombre de jours de trésorerie, taux moyen de charges à payer et taux de non recouvrement ;
- La balance des comptes des valeurs inactives ;
- Le compte rendu de gestion de l'ordonnateur auquel sera joint l'état des consommations afférentes aux concessions de logements ;
- La délibération du conseil d'administration ;
- Le budget et les décisions budgétaires modificatives ;
- Le procès-verbal de caisse et de portefeuille ;
- Le développement du solde des comptes ;
- Une copie des réserves, le cas échéant, par le comptable entrant.

Le cas échéant sont intégrés au compte financier les éléments suivants :

- Le (s) dossier(s) de réquisition ;
- Le plan de contrôle hiérarchisé des dépenses ;
- La convention de contrôle allégé en partenariat ;
- La copie des rapports d'audit financiers et comptables notifiés au cours de l'exercice.

En cas de changement de l'agent comptable :

- Le procès-verbal de remise de service *;*
- La balance générale des comptes du grand livre, établie au jour de la mutation ;
- La copie des réserves émises le cas échéant par le comptable entrant.

Sauf automatisation prévue par le logiciel et afin qu'il puisse être procédé au contrôle de l'exacte reprise des soldes de l'exercice contrôlé au bilan d'entrée de l'exercice suivant, l'agent comptable devra transmettre au pôle national d'apurement administratif la balance d'entrée de l'exercice suivant l'exercice contrôlé, certifiée conforme et signée par l'agent comptable. Cette balance d'entrée de l'exercice N+1 devra être éditée après la clôture de l'exercice N+1, soit à partir du 1er janvier N+2, et envoyée au pôle national d'apurement administratif.

4.3.2. Le compte rendu de gestion

Le compte rendu de gestion, qui fait partie intégrante du compte financier, est réalisé et présenté par l'ordonnateur. Il rend compte de l'exécution budgétaire en regard du budget adopté et éventuellement modifié par le conseil d'administration et des objectifs assignés par l'autorité académique, la collectivité territoriale de rattachement et les éventuels financeurs d'opérations (Union européenne…). Il s'appuie sur les indicateurs de gestion à caractères financiers lorsqu'ils ont été définis dans la convention.

Il explicite notamment les différences entre les prévisions budgétaires et leur exécution, par service et éventuellement par domaine et activité. Il justifie l'utilisation des subventions utilisables sous condition d'emploi. Il renseigne sur toutes les dépenses significatives de l'établissement, par exemple sur l'évolution des dépenses pédagogiques, des aides à caractère social, des dépenses de viabilisation, sur l'évolution des financements en croisant ces informations à l'évolution des structures et du nombre d'élèves.

Ce compte rendu de gestion fera apparaître le cas échéant l'état des consommations afférentes aux concessions de logement.

4.3.3. L'annexe

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

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

- Complète et commente les informations fournies par le bilan et le compte de résultat ;
- Délivre des informations, notamment littéraires, concernant des éléments non comptabilisés.

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

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

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

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

- Le poste représente un certain pourcentage du total du bilan (a minima entre 5 et 10 %) ;
- La variation représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- Le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

Un seuil de signification défini pour un poste (ex : immobilisations corporelles ou charges de fonctionnement) ne peut pas être généralisé à l'ensemble des postes du bilan et du compte de résultat.

L'agent comptable rédige l'annexe, avec la participation des services ordonnateurs, afin de présenter une information financière fiable, intelligible et pertinente, notamment par le biais d'explications littéraires expliquant les choix de gestion effectués (choix des méthodes d'évaluation et d'estimation, hypothèses retenues, choix des durées d'amortissements). Elle permet notamment d'apporter des éléments d'information au conseil d'administration, aux autorités de tutelle et au juge des comptes sur les règles applicables à l'EPLE. L'agent comptable indexe tout document qu'il estime utile à la compréhension des états financiers (éclairages sur la politique de l'établissement, données d'analyse financière, éléments de comptabilité analytique, etc.).

Il n'existe pas de règle générale d'élaboration de l'annexe, son contenu étant lié à l'activité de l'EPLE et devant être analysé au regard du principe d'importance relative. De ce fait, la liste des informations recensées ici n'est ni exhaustive, ni obligatoire. Il est toutefois possible d'organiser l'annexe selon les thématiques suivantes :

- Partie I : les faits caractéristiques de l'exercice,
- Partie II : les principes, règles et méthodes comptables,
- Partie III : les notes sur le bilan,
- Partie IV : les notes sur le compte de résultat,
- Partie V : les autres informations (ex : les événements postérieurs à la clôture, les engagements financiers…).

La maquette de l'annexe proposée, ci-après, reprend ces 5 parties de façon exhaustive. **Cependant, l'élaboration étant fonction du patrimoine et de l'activité de l'EPLE, toutes les rubriques n'ont pas vocation à être remplies par chaque établissement**. A contrario, une information ne figurant pas dans la maquette mais présentant une importance significative pour un EPLE doit être développée dans l'annexe de ses états financiers. L'annexe est un document qui évolue d'année en année : un élément intégré dans l'annexe en année N en raison de son caractère significatif peut ne pas devoir être repris

dans l'annexe du compte financier N+1.

L'annexe peut comporter des tableaux s'il s'avère que cette présentation est la plus adaptée sur certains items. Toutefois, le nombre de tableaux doit être limité. En effet, l'annexe, document rédigé, n'est pas une succession de tableaux.

I. Les faits caractéristiques de l'exercice et les modifications apportées.

Cette partie mentionne des événements ayant conduit à des incidences comptables pendant l'exercice tels que :

- Des évolutions de structures, des changements d'organisation ou de fonctionnement de l'établissement ou des décisions du CA apportant un changement comptable significatif (durées d'amortissement des immobilisations, admissions en non-valeur, remises gracieuses, etc.) ;
- Les évolutions des éléments liés aux fonds propres (financements reçus), au patrimoine (importante cession de biens ...) ;
- Le cas échéant, des circonstances empêchant de comparer un exercice sur l'autre.

II. Les principes, règles et méthodes comptables applicables.

Cette partie permet de présenter succinctement les principes généraux appliqués par l'établissement sans pour autant citer les principes généraux comptables élémentaires (ex : indépendance des exercices, l'image fidèle, etc.). Elle n'a pas vocation à fournir une explication détaillée. Dès lors que l'ensemble des explications et justifications des choix de l'EPLE est présenté dans des notes individuelles portant sur chacun des postes du bilan et du compte de résultat.

1. Principes et méthodes d'évaluation

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

2. Comparabilité des comptes

La qualité des comptes est une exigence constitutionnelle[11] qui doit répondre notamment aux objectifs suivants.

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

Par ailleurs, l'information financière doit être utile à la prise de décision, aussi bien pour l'ordonnateur que pour les autres utilisateurs (collectivité de rattachement, Etat, etc.). A ce titre, seules des informations comparables entre plusieurs établissements ou, pour un même EPLE, comparables sur plusieurs exercices permettent d'assurer la pertinence des choix effectués.

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

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

[11] Article 47-2 de la Constitution.

- *Changement de méthodes comptables*

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'EPLE, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes.

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

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

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'EPLE, celui-ci indique les informations suivantes.

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

Au titre de l'information comparative, l'agent comptable veillera à proposer une analyse de l'impact de la nouvelle méthode sur les comptes. L'annexe des états financiers de l'exercice N (premier exercice de la nouvelle méthode comptable) présente les éléments de l'exercice N-1 comme si cette nouvelle méthode comptable avait été appliquée au moyen du retraitement des éléments concernés (actif, passif, fonds propres).

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

- *Changement d'estimations comptables*

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

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

- *Corrections d'erreurs*

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

- La nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- Pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- Le montant de la correction au début de l'exercice.

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

III. <u>Notes relatives aux postes de bilan</u>

1. Actif immobilisé

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

Un modèle de tableau est proposé ci-après. Il convient de l'adapter en fonction des immobilisations de

l'EPLE.

Pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est notamment fournie concernant :

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

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

Modèle de tableau des immobilisations

Rubriques et postes	**Valeur brute au début de l'exercice**	**Augmentations**		**Diminutions**		**Valeur brute à la fin de l'exercice**
		Par virement de poste à poste	Acquisitions Mises à disposition Transferts	Par virement de poste à poste	Cessions Mises au rebut	
Immobilisations incorporelles - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires - Autres immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles - Terrains - Constructions - Installations techniques, matériels, et outillage - Collections - Biens historiques et culturels (dont dépenses ultérieures) - Autres immobilisations corporelles						
Immobilisations corporelles en cours						
Participations et créances rattachées à des participations - Titres de participation - Autres formes de participation - Créances rattachées à des participations						
Autres immobilisations financières - Titres immobilisés (droit de propriété) - Titres immobilisés (droit de créance) - Dépôts et cautionnements versés - Autres créances immobilisées						
TOTAUX						

2. *Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé*

- *Les amortissements*

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

La durée d'amortissement utilisée sera précisée :

- Le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;

- La nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice en cours ou sur les exercices ultérieurs (durée de l'amortissement, valeur résiduelle, durée d'utilité ...).

Modèle de tableau des amortissements

Rubriques et postes	**Cumulés au début de l'exercice**	**Augmentations (Dotations de l'exercice)**	**Diminutions** (amortissements afférents aux éléments de l'actif sortis)	**Cumulés à la fin de l'exercice**
Immobilisations incorporelles - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires - Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles - Terrains - Constructions - Installations techniques, matériels, et outillage - Collections et biens historiques et culturels - Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations corporelles en cours				
TOTAUX				

- *Les dépréciations*

Un actif ne fait l'objet d'un test de dépréciation que si, au cours de l'exercice, est intervenu un fait extraordinaire et ponctuel susceptible d'entraîner sa dépréciation.
Pour les dépréciations de montant significatif, comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice, une information est fournie sur :

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

Modèle de tableau des dépréciations

Rubriques et postes	**Solde à l'ouverture de l'exercice**	**Dotations de l'exercice**	**Reprises de l'exercice**	**Solde à la clôture de l'exercice**
- **Dépréciations des immobilisations** - **Dépréciations des stocks et en-cours** - **Dépréciations des comptes de tiers** - **Dépréciations des comptes financiers**				
Total des dépréciations				

3. Stocks et en-cours

L'annexe peut faire état des variations de stocks significatives. Le comptable s'attachera à dégager, si cela se justifie, les méthodes utilisées pour le suivi des stocks.

4. Créances

L'annexe présente une information sur les créances détenues par l'EPLE en distinguant les créances

par leur nature et leur échéance (moins d'un an ou plus d'un an). L'information fournie porte sur :

- Le type de créances et leur origine ;
- Les actions engagées pour le recouvrement ;
- Les montants des dépréciations éventuelles (comptabilisées ou reprises) ainsi que les méthodes utilisées ;
- Les décisions d'apurement de créances par nature de décision (admissions en non-valeur, remises gracieuses).

5. Financements reçus

L'annexe indique les caractéristiques des principaux financements dont l'EPLE bénéficie (financements en cours ou nouveaux financements de l'exercice). L'information présentée doit distinguer les différents financeurs de l'EPLE. Ces informations peuvent être données sous forme de tableau.

L'état de suivi des financements des actifs contient :

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

6. Provisions

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie concernant la nature, les méthodes de calcul et le montant des provisions constituées par l'EPLE. Un modèle de tableau est proposé ci-après.

Ainsi, pour chaque catégorie de provision doivent être mentionnés :

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

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

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

Modèle de tableau des provisions

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Solde à la clôture de l'exercice
			Provision utilisée	Provision non utilisée	
Provisions pour risques - Provisions pour litiges - Provisions pour pertes de change - Provisions pour pertes sur contrat - Autres provisions pour risques					
Provisions pour charges - Provisions pour pensions et obligations similaires - Provisions pour restructurations - Provisions pour impôts - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions - Provisions pour remises en état - Provisions pour CET - Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales - Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement - Autres provisions pour charges					
Total des provisions					

7. Dettes

L'annexe présente une information sur les dettes de l'EPLE, classée selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus, et à plus de cinq ans.

Modèle de tableau des dettes

Rubriques et postes	Montant	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'1 an et 5 ans au plus	Echéance à plus de 5 ans
Dettes financières **Dettes non financières** - Dettes fournisseurs et comptes rattachés - Dettes fiscales et sociales - Avances et acomptes reçus - Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention) - Autres dettes non financières - - Produits constatés d'avance				
TOTAUX				

IV. <u>Notes relatives aux postes du compte de résultat</u>

1. Produits de fonctionnement et produits financiers

Les informations suivantes sont mentionnées en annexe :

- S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs ;
- Les prix de cession d'éléments d'actif ;
- Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important (pour les provisions, indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés) ;
- S'ils sont significatifs, des précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des

transferts de charges de fonctionnement.

- Produit financiers de caractère exceptionnel ;

2. Charges de fonctionnement et charges financières

- Montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet ;
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs, notamment les charges afférentes aux annulations de titres ;
- Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ;
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs ;
- Charges financières de caractère exceptionnel ;

3. Charges d'intervention

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

V. <u>Autres informations.</u>

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

1. Événements postérieurs à la clôture

Les événements post-clôture sont tous les événements intervenant entre la date de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes annuels et qui sont susceptibles d'avoir un impact sur la situation économique et financière de l'EPLE.

2. Engagements hors bilan

Les entités doivent également fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité.

3. Effectifs

Normalement, les informations concernant les effectifs relèvent du compte rendu de gestion établi par l'ordonnateur. Cependant, si cela est significatif, un récapitulatif des moyens (ETP et ventilation par catégorie) mis à disposition pour le fonctionnement de l'agence comptable pourra être présenté.

4.4. Arrêt et transmission du compte financier[12]

4.4.1. Arrêt du compte financier.

C'est avant le 30 avril de l'année qui suit la clôture de l'exercice auquel le compte financier se rapporte que le conseil d'administration doit avoir arrêté le compte financier qui lui est soumis par le chef d'établissement, et ce après avoir entendu l'agent comptable.

4.4.2. Transmission aux autorités de tutelle

Dans les 30 jours qui suivent son arrêt par le conseil d'administration, le compte financier, accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration consignées dans un procès-verbal de

[12] La procédure d'arrêt des comptes et sa transmission peuvent déroger à ces mesures générales après la nomination d'un commis d'office ou la fermeture d'un établissement.

délibération et de celles de l'agent comptable, est transmis à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique[13].

Les pièces du compte financier transmises aux autorités de tutelle sont celles présentées au paragraphe 4.3.1 et 4.3.2

4.4.3. Transmission au juge des comptes et au pôle national d'apurement administratif

Avant le 30 juin, le compte financier est transmis par voie dématérialisée pour mise à disposition de l'autorité de l'Etat compétente en matière d'apurement administratif et du juge des comptes. Cette transmission est effectuée à partir d'un infocentre hébergé par les services de la direction générale des finances publiques (DGFIP).
La date du 30 juin étant de rigueur, l'agent comptable doit effectuer cet envoi même si l'organe délibérant refuse d'approuver le compte financier dans la mesure où le refus est pris en considération seulement en tant qu'il constitue une réserve sur la régularité des opérations comptables, réserve qu'il appartient au juge des comptes d'apprécier lors du jugement des comptes.

L'établissement assure la conservation des pièces justificatives et à la demande de l'autorité chargée de l'apurement administratif et du juge des comptes, leur transmission pendant la période au cours de laquelle la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en jeu (article R421-77 du code de l'éducation).

4.5. Les indicateurs financiers

4.5.1. La détermination et l'affectation du résultat

4.5.1.1. La détermination du résultat

Le résultat budgétaire de l'exercice s'obtient par la différence entre le total des recettes nettes et le total des dépenses nettes de la section de fonctionnement. Son montant doit correspondre au montant du résultat comptable qui est excédentaire lorsque le total des produits nets est supérieur au total des charges nettes. La somme des résultats, service par service donne le résultat net de l'exercice.

Les produits en comptabilité générale correspondent, au plan budgétaire, aux recettes nettes égales aux recettes brutes diminuées des demandes de réductions de recettes. Ils intègrent les produits à recevoir et correspondent au solde des comptes de la classe 7.

Les charges en comptabilité générale correspondent, au plan budgétaire, aux dépenses nettes égales aux charges brutes diminuées des demandes de reversement. Elles intègrent les charges à payer et correspondent aux soldes des comptes de la classe 6.

En fin d'exercice, les comptes de charges (classe 6) sont soldés par le débit du compte 129 (Débit 129 - Crédit 6xx). Les comptes de produits (classe 7) sont soldés par le crédit du compte 120 (Débit 7xx – Crédit 120). Puis le résultat est déterminé par l'écriture Débit 120 - Crédit 129 : un solde débiteur au compte 129 permet de constater un résultat déficitaire ; un solde créditeur au compte 120 permet de constater un résultat bénéficiaire.

Le résultat d'un budget annexe est déterminé selon la même procédure. Il est ensuite agrégé au résultat de l'EPLE pour détermination du résultat de l'entité afin que celui-ci soit ensuite affecté.

[13]Ces délibérations sont adressées à l'autorité académique et à la collectivité de rattachement avec le compte financier, conformément aux dispositions de l'article R421-77 du code de l'éducation. Elles sont ainsi exécutoires de plein droit à compter de cette transmission.

4.5.1.2. L'affectation du résultat

Le conseil d'administration de l'établissement se prononce sur l'affectation du résultat. Ainsi il peut affecter le résultat ou une partie du résultat à un compte distinct des réserves générales de l'établissement.

Lorsque le CA n'a pas approuvé le compte financier ou ne s'est pas prononcé sur l'affectation du résultat, ou que le compte de réserves ne peut absorber un éventuel déficit, le résultat est affecté à un compte de report à nouveau (110 - « report à nouveau d'un résultat excédentaire » ou 119 – « report à nouveau déficitaire »).

4.5.2. La détermination de la capacité d'autofinancement

4.5.2.1. Définition

La capacité d'autofinancement correspond au surplus monétaire potentiel dégagé par les opérations de gestion de l'établissement.

Elle représente donc l'excédent des ressources internes dégagées par l'activité de l'établissement et peut s'analyser comme une ressource durable.

Au-delà de la détermination du résultat, qui correspond à la différence entre tous les produits et toutes les charges, la CAF représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir une action sur la trésorerie.
Nota : lorsqu'un établissement reprend tous les financements du montant des amortissements et ne réalise pas de provisions pour risques ou charges, le résultat et la capacité d'autofinancement se confondent.

4.5.2.2. Calcul

La CAF se détermine en comptabilité selon deux méthodes : la méthode soustractive et la méthode additive. C'est cette dernière méthode qui a été retenue pour le cadre budgétaire des établissements publics locaux d'enseignement.

La CAF, ou IAF en cas de capacité négative, se calcule à partir du compte de résultat et fait appel aux notions de charges décaissables et produits encaissables (charges et produits qui génèrent des flux de trésorerie).

La CAF représente un surplus potentiel de trésorerie correspondant à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables dégagées par l'activité courante de l'établissement.

Résultat net de l'exercice
+ Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (C 68)
- Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (C78 hors 7863)
+ Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés C656)
- Produits des cessions d'éléments d'actifs (C756)
- Quote part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (C7863)

4.5.3. Les indicateurs du bilan

4.5.3.1. Le fonds de roulement net global

Il représente la différence entre les ressources stables et les emplois stables et traduit la marge de manœuvre dont dispose l'établissement sur les éléments à caractère durable de son patrimoine.

Les ressources stables se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes créditeurs des comptes 101, 1041, 106, 110, 120, 131, 1341 auxquels on soustrait les soldes débiteurs des comptes, 119 et 129 (capitaux propres) et 1049, 1349 (Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 15 (provisions) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 28, 29, 39, 49 et 59 (amortissements et dépréciations) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 16 (dettes financières).

Les emplois stables ou actifs immobilisés bruts se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme

- Des soldes débiteurs des comptes 20 (immobilisations incorporelles) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 21, 22, 23, 24 et 25 (immobilisations corporelles et immobilisations en-cours) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 26 et 27 (immobilisations financières).

De manière synthétique on définira le fonds de roulement par la formule :

FdR = soldes créditeurs (classes 1 + 2 + 39 + 49 + 59) – soldes débiteurs (classes 1 + 2)

4.5.3.2. Le besoin en fonds de roulement

Il représente la différence entre les emplois d'exploitation et hors exploitation (actif circulant) et les ressources d'exploitation et hors exploitation (dettes).

Cet indicateur mesure le besoin de financement lié à l'activité de l'établissement.

L'actif circulant se calcule à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes débiteurs des comptes 31, 32, 33, 34, 35 (stocks et en-cours) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 409 (avances et acomptes versés) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 41 (clients et comptes rattachés) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 42, 43, 44, 46, 47 ;
- Du solde débiteur du compte 486 (charges constatées d'avance) ;
- Du solde débiteur du compte 50 valeurs mobilières de placement.

Les dettes se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes créditeurs des comptes 419 (avances et acomptes reçus) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 40 (fournisseurs et comptes rattachés) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 42, 43, 44, 46, 47 ;
- Du solde créditeur du compte 487 (produits constatés d'avance).

De manière synthétique on définira le besoin en fonds de roulement par la formule

BFdR = soldes débiteurs (classe 3 + 4 + 50) – soldes créditeurs classe 4

Les formules relatives au calcul du fonds de roulement et au besoin en fonds de roulement seront adaptées en cas d'établissement disposant d'un ou de plusieurs budgets annexes.

4.5.3.3. La trésorerie

La trésorerie est la différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

Trésorerie = FdR – BFdR

Nota : Cette formule s'applique de la même manière au calcul de la trésorerie résultant des opérations effectuées dans un budget annexe. Comme le budget annexe ne dispose pas de comptes de trésorerie, celle-ci est enregistrée au débit du compte 185 du budget annexe et reprise au crédit du compte 185 de l'établissement.

4.5.3.4. Les autres indicateurs financiers

Les indicateurs financiers sont présentés dans le compte financier, ils permettent une analyse succincte de la santé financière de l'établissement au regard de leur évolution sur 5 exercices. Les formules ci-dessous rappellent de manière synthétique leur mode de calcul.

On distingue :

- Les jours de fonds de roulement qui renseignent notamment sur le nombre de jours dont dispose l'établissement pour fonctionner sans apport de trésorerie, ils sont calculés par rapport aux charges nettes de fonctionnement des comptes 60 à 65 selon la formule :

J de FdR = (FdR/cpt 60 à 65 sauf 656)*360

- Les jours de trésorerie ont la même signification que les jours de fonds de roulement, ils sont plus importants que les jours de fonds de roulement, lorsque le besoin en fonds de roulement est négatif :

J de trésorerie = (Trésorerie/cpt 60 à 65 sauf 656)*360

Nota : La trésorerie intègre éventuellement des avances pour le financement d'opérations pour compte de tiers ou sous condition d'emplois dont il convient de tenir compte dans l'analyse de cet indicateur.

- Le taux moyen de charges à payer renseigne sur le montant des charges à payer au regard du montant total des dépenses d'exploitation de l'EPLE, il est calculé par le ratio des charges à payer sur les charges nettes de fonctionnement des comptes 60 à 65 selon la formule suivante :

TmCAP = (cpt 4081, 4282 et 4286, 4382 et 4386, 4686 /cpt 60 à 65)*100

Nota : Un taux moyen de charges à payer à zéro peut s'analyser comme un arrêt prématuré de la période d'engagement (année budgétaire réduite à 10 mois par exemple) ou comme une prolongation anormale de la période d'inventaire.

- Le taux de non-recouvrement renseigne sur le montant des créances au regard des recettes générées par les ventes de produits et de prestations, il est calculé par le ratio du montant des créances sur le montant des ventes de produits et de prestations selon la formule suivante :

TnR = (cpt 41 / cpt 70)*100

Nota : Le taux de non-recouvrement permet de s'affranchir de la seule donnée relative aux restes à recouvrer qui peuvent augmenter dans le même pourcentage que le montant des recettes c'est-à-dire sans augmenter le risque qui pèse sur le recouvrement.

4.6. Base de report d'informations Cofi-pilotage

La base de données de report d'informations Cofi-pilotage, dont la maîtrise d'ouvrage est assurée par le ministère en charge de l'éducation, est une base de collecte et de restitution consolidée des données issues des comptes des établissements après l'arrêt comptable du compte financier. Elle retrace, par établissement, l'intégralité des opérations budgétaires et comptables et des soldes des comptes. Elle permet des restitutions par destination, par nature et par opération (débit, crédit) ainsi que des agrégats par type d'établissement, par académie, par collectivité territoriale.

La base de données de report d'informations permet dans les mêmes conditions des restitutions par services, domaines et activités. Les agrégats sont possibles par services, mais aussi par domaines et activités dans le cadre d'une codification nationale unique. L'alimentation de cette base par les EPLE est obligatoire.

Cette base accessible aux deux principaux financeurs des EPLE (État, collectivité territoriale de rattachement) contient essentiellement des données budgétaires « dépenses et recettes par service » et financières. Elle n'a pas pour objectif l'analyse individuelle des comptes, mais sert principalement à

produire des indicateurs qui reflètent l'évolution financière des établissements ou des types d'établissements, précisent l'utilisation des subventions affectées et le montant des reliquats des subventions détenues par les EPLE. L'ensemble de ces données sert aux pilotages financiers académiques, des collectivités ainsi qu'au pilotage national des établissements. Elle participe à la consolidation des comptes de la nation.

4.7. Désignation d'un commis d'office

Conformément aux articles 1 et 2 du décret n°2007-1276 du 27 août 2007 relatif aux comptables commis d'office pour la reddition des comptes des comptables publics et assimilés, faute de production des comptes au juge des comptes dans les délais déterminés par la réglementation en vigueur, le recteur d'académie peut désigner par arrêté un agent chargé de la reddition des comptes en lieu et place du comptable défaillant.

Par ailleurs, selon les termes de l'article 2, le commis d'office dispose d'un délai de 3 mois prorogé au maximum une fois pour rendre les comptes de l'EPLE.

Dans le cas de nomination de commis d'office chargé de procéder à la reddition des comptes, le recteur en informe la Chambre régionale des comptes dans les meilleurs délais.

La mission confiée à un commis d'office fait l'objet d'une rétribution versée par l'organisme public qui indemnise et rémunère le comptable défaillant (article 5 du décret du 27 août 2007 précité) et dont les taux et les modalités sont fixés par le décret n° 2007-1277 du 27 août 2007 relatif à la rétribution des comptables commis d'office pour la reddition des comptes des comptables publics et assimilés. Dans ce cas la responsabilité de l'agent comptable défaillant pourra être mise en jeu dans les conditions définies par l'article 60 de la loi de finances n°63-156 du 23 février 1963 et par le décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 modifié, relatif à la constatation et à l'apurement des débets des comptables publics et assimilés.

La mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable défaillant intervient par émission d'un ordre de versement établi par le ministre chargé de l'éducation (article 1 du décret du 5 mars 2008) ou par le recteur d'académie par délégation du ministre. Si l'agent comptable n'acquitte pas la somme réclamée au profit de l'établissement, ou s'il n'a pas sollicité un sursis de versement du ministre chargé du budget, un arrêté de débet, pris à son encontre par le ministre chargé de l'éducation ou par le recteur d'académie par délégation du ministre remplace l'ordre de versement.

Le recouvrement de l'arrêté de débet est assuré pour le compte de l'établissement par le Directeur régional ou départemental des finances publiques territorialement compétent.

4.8. La restructuration des EPLE (fermeture ou fusion)

La restructuration des EPLE peut concerner le cas de l'établissement qui ferme ou fusionne avec un autre EPLE. Elle peut aussi être circonscrite à la fermeture d'un service géré en service spécial ou en budget annexe.

Il est observé qu'il n'existe pas de réglementation spécifique en matière de restructuration et qu'il convient d'adapter la procédure en fonction du contexte. Ainsi la date de fermeture ou de fusion sera décidée en fonction des contraintes liées à la continuité du service public, des opérations de fin d'exercice et de réalisation du compte financier.

L'ensemble des procédures décrites ci-dessous s'inspire des recommandations décrites dans le guide sur l'organisation financière des créations, transformations et suppressions des EPLE et des GIP élaboré par la DGFIP.

4.8.1. L'engagement de la procédure

La procédure débute généralement par une saisine de la collectivité de rattachement par l'autorité académique pour l'informer de son intention de modifier la carte scolaire, accompagnée d'une proposition d'organisation des nouvelles structures, mais celle-ci peut également relever d'une initiative de la collectivité territoriale.

Le préfet qui, en application de l'article L421-1 al. 2 du code de l'éducation, est chargé de la création des établissements publics locaux d'enseignement, prend l'arrêté de fermeture de l'EPLE, en vertu du principe du parallélisme des formes, sur proposition de la collectivité.

Conformément à l'article L421-19 du même code, l'ensemble du patrimoine de l'établissement fermé est alors dévolu à la collectivité de rattachement, à qui il appartient de se prononcer sur la dévolution des droits et obligations au bénéfice de l'établissement repreneur.

L'établissement qui ferme informera les créanciers et les débiteurs de la date de fermeture de l'établissement.

Les actions décrites ci-dessous s'intéressent essentiellement aux opérations budgétaires et comptables de l'établissement qui ferme. Elles s'appliquent dans le cas d'une fusion à tous les établissements concernés par un arrêté de fermeture.

4.8.2. La gestion budgétaire

La fermeture pouvant être assimilée à une fin d'exercice, il convient de transmettre les dernières commandes suffisamment à l'avance aux fournisseurs, afin d'obtenir de ces derniers toutes les factures avant la date de fermeture et d'éviter les restes à payer.

De manière générale, il est nécessaire de veiller à établir tous les titres de recette et les demandes de paiement afin que le suivi des dépenses engagées et le suivi des recettes soient à jour à la date de fermeture. Par ailleurs, l'apurement des dettes et des créances doit être renforcé en amont de la fermeture. Les factures non parvenues sont répertoriées et évaluées afin de les traiter budgétairement en charges à payer ainsi que pour les recettes, à traiter budgétairement en produits à recevoir, de manière similaire à la procédure utilisée au cours de la période d'inventaire. Il convient enfin de lister les restes à recouvrer, les subventions sous condition d'emploi et leurs reliquats ainsi que les prélèvements automatiques.

Il est procédé à la clôture des régies existantes. Les écritures sont définitivement arrêtées à la date de fermeture et une balance des comptes établie. Les documents nécessaires sont alors édités, les fichiers transférés à l'agent comptable accompagnés du montant du reversement de la caisse. Les droits et obligations étant transférés à une autre entité publique, à compter de la date de fermeture, l'agent comptable de l'EPLE fermé ne constate plus aucune écriture relative aux services fermés. Les éléments, factures en suspend ou recettes en cours sont transférés à l'EPLE repreneur.

Les stocks de valeurs inactives sont détruits et un procès-verbal de destruction signé de l'ordonnateur et du comptable est dressé et joint à l'appui du compte financier.

Les opérations budgétaires relatives aux variations de stocks (combustibles, denrées, objets confectionnés, matières d'œuvre …) aux amortissements et reprises sur provision ainsi que celles relatives aux variations des produits scolaires sont établies.

Les contrats qui ne sont pas transférés dans le cadre d'une fusion, doivent être dénoncés en respectant dans la mesure du possible, la période de résiliation prévue et en motivant la fin de contrat.

En cas d'impossibilité de respecter le délai de préavis, la résiliation du contrat pourrait donner lieu à indemnisation du cocontractant.

Cas d'une fusion

En concertation avec l'EPLE repreneur, les nouveaux besoins de ce dernier découlant de la fusion doivent être identifiés, afin de prévoir notamment les commandes nécessaires au bon fonctionnement de l'établissement dans l'attente de la première réunion du conseil d'administration.

Une harmonisation entre les deux établissements est nécessaire pour les différents tarifs votés dans l'établissement repreneur (objets confectionnés, dégradations, locations, photocopies…).

Les contrats maintenus feront l'objet d'une nouvelle rédaction ou d'un avenant prenant en compte la nouvelle situation juridique.

4.9. La comptabilité générale

La DDFIP doit être informée de la fermeture de l'EPLE. En effet à la date de la suppression de l'établissement, l'agent comptable en place ne peut plus effectuer d'opérations de trésorerie.

Conformément aux termes de la réglementation bancaire, le compte DFT demeure ouvert dans les écritures de la DDFIP teneuse de compte jusqu'à l'apurement des chèques émis, dans la limite d'un délai d'un an et huit jours correspondant à la date de prescription de ces effets à compter de leur date d'émission (articles L131-32 et L131-59-2° du code monétaire et financier).

L'agent comptable de l'établissement supprimé veillera à effectuer les opérations dans un temps et avec des moyens (virement) compatibles avec leur dénouement avant la fermeture de l'établissement. Il sera particulièrement attentif à l'arrêt des paiements effectués par prélèvement automatique. Il reversera, après réception du titre de perception, les subventions spécifiques aux financeurs concernés et les reliquats de taxe d'apprentissage au service concerné de la DDFIP.

Si toutes les opérations ne sont pas dénouées, l'agent comptable devra établir une liste notamment des chèques émis non débités afin d'en assurer le suivi. Une provision sera conservée sur le compte jusqu'à l'apurement complet de cette liste.

Le compte financier établi sur les bases des opérations budgétaires et comptables définies ci-dessus sera produit dans les mêmes délais que le compte financier annuel. Le bilan de sortie sera repris en bilan d'entrée dans l'établissement repreneur ou dans les comptes de la collectivité intéressée. Ce bilan, accompagné des développements des soldes des comptes, permettra au comptable concerné notamment de rembourser les dettes ou de recouvrer les créances de l'EPLE fermé.

❖ ANNEXES

▪ ANNEXE 1 – LES PRINCIPAUX TEXTES

▪ **La Constitution**, son article 47-2 notamment

▪ **Les codes**

- Code civil
- Code du commerce
- Code de la consommation
- Code de la commande publique
- Code de l'éducation
- Code général des collectivités territoriales
- Code général des impôts
- Code général de la propriété des personnes publiques
- Code des juridictions financières
- Code monétaire et financier
- Code de l'organisation judiciaire
- Code de procédure civile
- Code des procédures civiles d'exécution
- Code de la sécurité sociale
- Code du travail

▪ **Les règlements**

- Règlement délégué (UE° 2017-2365 de la commission du 18 décembre 2017 modifiant la directive 2014/25/UE du Parlement européen et du Conseil en ce qui concerne les seuils d'application pour les procédures de marchés publics

▪ **Les lois**

- 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963 (2e partie-Moyens des services et dispositions spéciales)
- 66-948 du 22 décembre 1966 de finances rectificative pour 1966
- 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics
- 80-539 du 16 juillet 1980 relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public
- 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions
- 83-663 du 22 juillet 1983 complétant la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 relative à la répartition de compétences entre les communes, les départements, les régions et l'Etat
- 85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage publique et à ses rapports avec la maîtrise d'œuvre privée
- 92-1476 du 31 décembre 1992 de finances rectificative pour 1992
- 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations
- 2001-1276 du 28 décembre 2001 de Finances rectificative pour 2001
- 2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales
- 2005-380 du 23 avril 2005 d'orientation et de programme pour l'avenir de l'école
- 2006-1771 du 30 décembre 2006 de finances rectificative pour 2006
- 2008-1091 du 28 octobre 2008 relative à la Cour des comptes et aux chambres régionales des comptes
- 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit
- 2011-1978 du 28 novembre 2011de finances rectificative pour 2011
- 2013-100 du 28 janvier 2013 portant diverses dispositions d'adaptation de la législation au droit de l'Union européenne en matière économique et financière (Titre IV : lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique)
- 2013-1279 du 29 décembre 2013 modifiant l'article 1680 du code général des impôts (seuil des encaissements en espèces 300€)

- 2014-1545 du 20 décembre 2014 relative à la simplification de la vie des entreprises et portant diverses dispositions de simplification et de clarification du droit et des procédures administratives (convention de mandat)
- 2015-177 du 16 février 2015 relative à la modernisation et à la simplification du droit et des procédures dans les domaines de la justice et des affaires intérieures
- 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises dite loi PACTE

- **Les ordonnances**
  - 2018-1074 du 26 novembre 2018 portant partie législative du code de la commande publique

- **Les décrets**
  - 56-222 du 29 février 1956 pris pour l'application de l'ordonnance du 2 novembre 1945 relative au statut des huissiers de justice
  - 64-685 du 2 juillet 1964 modifié relatif à la constitution et à la libération du cautionnement exigé des comptables publics
  - 93-977 du 31 juillet 1993 relatif aux saisies et cessions notifiées aux comptables publics et aux centres de chèques postaux ou de la Caisse nationale d'épargne, modifié par décret 2011-1219 du 29 septembre 2011
  - 2004-208 du 3 mars 2004 relatif aux modalités de prestation de serment des comptables publics
  - 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'Etat
  - 2007- 1276 du 27 août 2007 relatif aux comptables commis d'office pour la reddition des comptes des comptables publics et assimilés
  - 2007- 1277 du 27 août 2007 relatif à la rétribution des comptables commis d'office pour la reddition des comptes des comptables publics et assimilés
  - 2008-228 du 5 mars 2008 modifié relatif à la constatation et à l'apurement des débets des comptables publics et assimilés
  - 2008-479 du 20 mai 2008 relatif à l'exécution des condamnations pécuniaires prononcées à l'encontre des collectivités publiques
  - 2009-125 du 3 février 2009 relatif à l'autorisation préalable des poursuites pour le recouvrement des produits locaux
  - 2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public
  - 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique
  - 2012-1386 du 10 décembre 2012 portant application du deuxième alinéa du VI de l'article 60 de la loi de finances de 1963 modifié, dans sa rédaction issue de l'article 90 de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011
  - 2016-33 du 20 janvier 2016 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé
  - 2016-360 du 26 février 2016 relatif aux tarifs de certains professionnels du droit et au fonds interprofessionnel de l'accès au droit et à la justice
  - 2017-1882 du 29 décembre 2017 portant modification de l'organisation financière des établissements d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale dont la responsabilité et la charge incombent entièrement à l'Etat
  - 2018-689 du 1er août 2018 relatif à l'obligation pour les administrations de mettre à disposition des usagers un service de paiement en ligne
  - 2018-1075 du 3 décembre 2018 portant partie réglementaire du code de la commande publique
  - 2019-317 du 12 avril 2019 intégrant l'apprentissage aux missions des groupements d'établissements (GRETA) constitués en application de l'article L. 423-1 du code de l'éducation.
  - 2020-542 du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive
  - 2020-939 du 22 juillet 2020 modifiant l'organisation financière des établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale, de la jeunesse et des sports

- **Arrêtés**
  - 28 mars 1991 portant fixation de certaines modalités d'application du décret n° 66-912 du 7 décembre 1966 relatif aux comptables et régisseurs de recettes et d'avances chargés d'exécuter les recettes et dépenses publiques à l'étranger, modifié par le décret no 89-535 du 28 juillet 1989
  - 28 mai 1993 relatif aux taux de l'indemnité de responsabilité susceptible d'être allouée aux régisseurs d'avances et aux régisseurs de recettes relevant des organismes publics et montant du cautionnement imposé à ces agents

- 24 novembre 2000 organisant les modalités de fixation du cautionnement des comptables des établissements publics locaux d'enseignement et des établissements dont la responsabilité et la charge incombent entièrement à l'Etat
- 11 septembre 2002 fixant le modèle du formulaire de demande de mise à disposition de sommes à caractère alimentaire figurant sur un compte saisi, pris en application de l'article 46-1 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution
- 3 juillet 2006 fixant les taux des indemnités kilométriques prévues à l'article 10 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels de l'Etat
- 22 octobre 2008 portant application de l'article 15 du décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débets des comptables publics et assimilés et de l'article 19 du décret n° 2008-227 du 5 mars 2008 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs
- 29 novembre 2010 modifiant l'arrêté du 22 octobre 2008 portant application de l'article 15 du décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 relatif à la constatation et à l'apurement des débets des comptables publics et assimilés et de l'article 19 du décret n° 2008-227 du 5 mars 2008 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs
- 24 juin 2010 relatif aux cautionnements des agents comptables des services de l'Etat dont les opérations sont décrites dans le cadre d'un budget annexe ou d'un compte spécial du Trésor et des agents comptables des établissements publics nationaux
- 11 mai 2011 pris en application du préambule de l'annexe I du code général des collectivités territoriales portant fixation des modalités de justification des dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé
- 23 mars 2012 pris en application de l'article 3 du décret n° 2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public
- 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques
- 24 janvier 2013 portant application des articles 43 à 47,134,138,141,142,143,195 et 197 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et encadrant les comptes de disponibilité et les dépôts de fonds au Trésor
- 25 juillet 2013 fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article 10 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. 26 février 2016 qui fixe les tarifs réglementés des huissiers de justice
- 22 décembre 2017 fixant la liste des dépenses des établissements publics locaux d'enseignement, des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, des établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive dont le paiement peut intervenir avant service fait
- 11 avril 2018 relatif à l'organisation du service des comptables publics
- 20 juin 2018 désignant l'autorité compétente de l'Etat en charge de l'apurement administratif des comptes publics locaux
- 26 février 2019 modifiant l'arrêté du 3 juillet 2006 fixant les taux des indemnités kilométriques prévues à l'article 10 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels de l'Etat
- 26 février 2019 modifiant l'arrêté du 3 juillet 2006 fixant les taux des indemnités de mission prévues à l'article 3 du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 fixant les conditions et les modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'Etat
- 6 juin 2019 relatif aux modalités de mise en place au sein des organismes publics nationaux du service spécialisé mentionné à l'article 28-1 du décret n° 2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique
- 6 juin 2019 relatif aux modalités de mise en place d'un service facturier au sein des organismes publics nationaux
- 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes

- **Instructions**
  - 074 -076-03 du 22 mai 1974 modifiée par l'instruction n° 94-083-B-0-M du 3 juin 1994 et n° 96-001-B-O-M du 3 janvier 1996

- 90-122-B1-M0-M9 du 7 novembre 1990 (modifiée) relative au paiement à la commande pour l'achat d'ouvrage par les organismes publics
- 01-002-M9 du 8 janvier 2001 relative à la formulation des réserves par les agents comptables des EPLE sur la gestion de leur prédécesseur
- 01-043-M96 du 23 avril 2001 portant sur la présentation des dossiers de demande en décharge de responsabilités et ou remise gracieuse par les agents comptables des EPLE
- 01-123-E du 17 décembre 2001 relative aux seuils en euro
- 05-025-M0-M9 du 21 avril 2005 relative aux cartes d'achat
- 05-036-A8 K1.M du 1er septembre 2005 relative à l'encaissement des recettes par carte bancaire
- 05-050-M0 du 13 décembre 2005 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux
- 06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux actifs et passifs
- 10-003-M9 du 29 janvier 2010 relative à la modernisation des procédures de dépense
- 11-022-M9 du 16 décembre 2011 recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux
- 13-0004 du 18 décembre 2012 relative aux modalités de présentation et de comptabilisation des financements externes de l'actif
- 13-0017 du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public
- 13-0011 du 7 février 2013 relative aux modalités de comptabilisation des biens historiques et culturels
- 13-0019 du 14 octobre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées
- 13-0022 du 20 novembre 2013 relative aux modalités de comptabilisation des subventions reçues
- 14-0002 du 29 janvier 2014 relative aux transferts d'actifs corporels entre entité du secteur public
- 14-0003 du 31 janvier 2014 relative à la comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles contrôlées conjointement
- 14-0008 du 9 avril 2014 - Modalités de mise en œuvre de la comptabilisation par composants d'actifs complète l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 relative aux passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs, dans les comptes des établissements publics nationaux (EPN), des établissements publics locaux d'enseignement et établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPLE et EPLEFPA) et des groupements d'intérêt public nationaux (GIP)
- 14-0009 du 10 avril 2014 – Comptabilisation des changements de méthode comptable, changements d'estimation comptables et correction d'erreur
- 27 mai 2014 - Modalités de notification des décisions d'apurement administratif portant sur les comptes financiers des établissements publics locaux d'enseignement
- 15-0005 du 6 octobre 2015 – dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de sante pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait
- 16-0008 du 15 avril 2016 relative aux pièces justificatives du secteur public local

- **Circulaires**
  - 30 mars 1989 relative à la simplification de la réglementation du paiement des dépenses publiques
  - DGFIP/2009/11/7594 du 5 février 2010 relative aux pertes de chèques
  - 2010-134 du 3 août 2010 portant sur le règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'État
  - 2017-117 du 3 Août 2011 relative aux modalités d'organisation des Sorties et des voyages scolaires au collège et au lycée
  - 2017-122 du 22 août 2017 relative au fonds social collégien, fonds social lycéens et fonds social des cantines
  - 6 octobre 2020 relative à la saisie administrative à tiers détenteur

- **Notes de service**
  - DGFIP du 27 mai 2014 relative à la limitation du plafond des encaissements en espèces à 300 € (Etat, établissements publics nationaux, GIP et EPLE)
  - DAF A3/DGESCO 18-045 du 25 octobre 2018 relative aux crédits d'Etat versés sous condition d'emploi
  - DAF A3 18-029 du 5 juillet 2018 relative à l'organisation du service des comptables

- ANNEXE 2 – PLANCHES COMPTABLES ET SCHEMAS D'ECRITURE

- **Planches 1 et 2 : Schémas d'écritures – Dépenses et recettes.**

Schéma type d'une écriture de dépense

Schéma type d'une écriture de recette

Nota : les comptes de classe 5 sont modifiables pour s'adapter à la spécificité de l'opération.

L'écriture schématisée par un T en comptabilité budgétaire est un abus de langage.

Les domaines et les activités sont facultatifs en recette.

Schéma type d'une écriture de reversement

En comptabilité budgétaire le reversement diminue la dépense et explique la différence entre les dépenses brutes et les dépenses nettes

Schéma type d'une écriture d'annulation de recette

En comptabilité budgétaire l'annulation de recette diminue la recette et explique la différence entre les recettes brutes et les recettes nettes

▪ Planche 3 : Schémas d'écritures – Affectation en N+1 du résultat.

1 - Affectation d'un résultat positif

120			1068x	
	1500	Bilan d'entrée		
1500		Affectation du résultat		1500

2 - Affectation d'un résultat négatif

2.a. Affectation d'un résultat négatif

129			1068x	
1500		Bilan d'entrée		2000 (1)
	1500	Affectation du résultat	1500	

(1) L'affectation du déficit en réserve s'effectue dans la limite du solde créditeur du compte 1068.

2.b. Affectation d'un résultat négatif avec un report à nouveau

129			1068		119	
2000	Bilan			1500		
	1500	Affectation du résultat	1500			
	500	Report à nouveau permet de solder le compte de résultat				500

Nota : les comptes « report à nouveau » permettent de solder le compte de résultat si la répartition du résultat n'a pas été votée par le CA ou si cette répartition se traduit par le solde négatif d'un compte de réserves. Ils permettent également d'enregistrer les corrections d'erreurs.
Les deux comptes 110 et 119 ne peuvent présenter en même temps un solde respectivement créditeur et débiteur. En effet, le fonctionnement du compte 11 impose de n'avoir qu'un seul compte au bilan, soit 110, soit 119 en fonction du montant contracté

3 - Affectation et répartition d'un résultat positif sur plusieurs comptes de réserves

120			10681		1068x	
	1500	Bilan				
1000		Affectation du résultat		1000		
500		Affectation du résultat				500

4 - Affectation et répartition d'un résultat globalement positif sur plusieurs comptes de réserves

120			1068		1068x	
	1500	Bilan				
2000		Affectation du résultat		2000		
	500	Affectation du résultat				500

Nota : Attention, le montant total débité au compte 120 n'entraîne pas d'affectation aux réserves supérieure au résultat excédentaire. L'objectif est de faire apparaître dès le compte 120 la répartition sur les différents comptes de réserve.

▪ Planche 4 : Schémas d'écritures – Biens acquis sur financement externe.

1 - Achat d'un bien immobilisé financé par une subvention

2xxx	
5000	DP

1041 / 1341 à 8	
Titre de recette	5000

Le bien peut être financé par plusieurs subventions d'origines diverses

Nota : en cas de bien mis à disposition, la demande de paiement et le titre de recette sont remplacés par une demande de comptabilisation débit 2 (adapté à la nature) par crédit 1 (en fonction de la personne qui a financé le bien)

2 - Amortissement du bien

6811	
1000	

Demande de comptabilisation

28xx	
	1000

3 - Reprise du financement

1049 / 1349x	
1000	

Demande de comptabilisation

7813	
	1000

Soldes des comptes d'amortissements du bien et de la subvention après l'exécution du plan d'amortissement (extrait de la balance)

Compte	**Solde**		**commentaires**
	Débiteur	**Créditeur**	
1041 ou 134x		**5000**	Montant de la subvention qui a financé le bien
1049 ou 1349x	**5000**		Amortissement de la subvention
2xxx	**5000**		Le solde du compte enregistre la valeur d'achat
28xx		**5000**	Le solde du compte enregistre l'amortissement total

Lorsque la subvention est totalement amortie l'opération 5 est effectuée

4 - Sortie de l'inventaire du bien complètement amorti

28xx		2xxx
5000	Demande de comptabilisation	5000

5 - Financement sorti du bilan

1041 / 1341 à 8		1049 / 1349x
5000	Demande de comptabilisation	5000

Cette opération s'effectue normalement dès que l'amortissement total est constaté

6 - Sortie de l'inventaire du bien partiellement amorti (3000€/5000€)

656	28xx		2xxx
	3000	Demande de comptabilisation de la part amortie	3000
2000		Demande de comptabilisation de la part non amortie	2000

1041 / 1341 à 8	1049 / 1349x		7813
	5000	Demande de comptabilisation du financement repris	5000
5000	5000	Demande de comptabilisation de sortie du bilan du financement	

▪ Planche 5 : Schéma d'écritures – Biens acquis sur fonds propres.

1 - Achat d'un bien immobilisé financé par les fonds propres de l'établissement

2xxx	
5000	

Demande de paiement

4042	
	5000

Il n'y a pas titre de recette en contre-partie de cette dépense ce qui provoque une diminution du fonds de roulement.

2 - Amortissement du bien

6811	
1000	

Demande de comptabilisation

28xx	
	1000

Soldes des comptes d'amortissements du bien après l'exécution du plan d'amortissement (extrait de la balance)

Compte	**Solde**		**commentaires**
	Débiteur	**Créditeur**	
2xxx	**5000**		Le solde du compte enregistre la valeur d'achat
28xx		**5000**	Le solde du compte enregistre l'amortissement total

3 - Sortie de l'inventaire du bien complètement amorti si celui-ci ne figure plus au patrimoine de l'EPLE

28xx		2xxx
5000	Demande de comptabilisation	5000

4 - Sortie de l'inventaire du bien partiellement amorti (3000€/5000€) en cas de cession ou de mis au rebut

656x		28xx		2xxx
		3000	Demande de comptabilisation de la part amortie	3000
2000	Demande de comptabilisation de la part non amortie			2000

5 - Produits de cessions d'éléments d'actifs

5151		462		756x
		2000	Prise en charge du titre de recette	2000
2000	Encaissement	2000		

Nota : Cette opération est une opération classique de recette indépendante du type de bien et de son financement

▪ Planche 6 : Schémas d'écritures – Charges à payer ou immobilisations à payer.

1 - Ecritures de charge ou immobilisation à payer à comptabiliser constatée pendant la période d'inventaire

6 ou 2		4012 ou 4042		4081 ou 4084		5159		5151	
500			Constatation du service fait (demande de comptabilisation)		500				

2- Ecritures de solde des charges ou immobilisations à payer en N+1

6 ou 2		4012 ou 4042		4081 ou 4084		5159		5151	
2					500	BE N+1			
	500		Contre écriture (extourne)	500					
500	Prise en charge DP définitive	500							
		500		Paiement			500		
						500	Opération courante au vu du relevé trésor	500	

Le montant peut être supérieur ou inférieur au montant des charges ou immobilisations à payer. Dans ce cas, c'est l'exercice N+1 qui supporte la différence.

▪ Planche 7 : Schémas d'écritures – Produits à recevoir.

1 - Ecritures de produits à recevoir réalisée pendant la période d'inventaire

7ou 1		4112 ou 44xx		418		5	
	500	Prise en charge du titre de produit à recevoir (Demande de comptabilisation)		500			

2 -Ecritures de solde des produits à recevoir en N+1

7ou 1			4112 ou 44xx		418		5	
					500	BE		
500			Contre passation (extourne)			500		
	500	Titre définitif	500					
				500		Encaissement		500

Le montant peut être supérieur ou inférieur au montant des produits à recevoir. Dans ce cas, c'est l'exercice N+1 qui supporte la différence.

▪ Planche 8 : Schéma d'écritures – Constatation d'avance.

1 - Charges constatées d'avance

Année N

6xxx		4012		5159		5151
500	Prise en charge DP par AC	500				
		500	Paiement	500		
				500	Opération courante au vu du relevé trésor	500
300	Demande de comptabilisation	300	Demande de comptabilisation du montant de la charge qui n'est pas imputable à l'année en cours mais à l'exercice N+1.			

Année N+1

6xxxx		486	
		300	Bilan d'entrée
300	DC (contre passation)	300	Opération d'ordre qui rattache la charge à l'exercice N+1

2 - Produits constatés d'avance

Année N

7xxx		4xxx		487
500	Titre de recette	500		
300	Demande de comptabilisation (réduction de la recette pour la part qui n'est pas imputable à l'année N mais à l'exercice N+1)			300

Année N+1

7xxx		487
	Bilan d'entrée	300
300	Demande de comptabilisation qui rattache la recette à l'exercice N+1 (contre passation)	300

▪ Planche 9 : Schémas d'écritures – Dépenses avant ordonnancement – Encaissements.

1- Dépenses avant ordonnancement

6xxx		4721		5xxx		5151
		50		50	Espèces cpte 531	
		100		100	Chèques cpte 5159	
		120		120	Carte bancaire cpte 5159	
		250		250	Prélèvement cpte 5159	
				100	Opération courante au vu du relevé trésor	100
520	Demande paiement	520		120		120
				250		250

2- Encaissements de chèques bancaires, chèques vacances et titres restaurants

5151		5112/5113/5114		Compte classe 4	
		100		100	Encaissement
100	Opération courante au vu du relevé trésor		100		

3- Encaissements par carte bancaire ou via internet

5151		5115		Compte classe 4	
		100		100	Encaissement
100	Opération courante au vu du relevé trésor		100		

4- Encaissements de virements

5151		Compte classe 4
100	Encaissement	100

5- Encaissements d'espèces

531		Compte classe 4
100	Encaissement	100

▪ Planche 10 : Schémas d'écritures – Provisions et reprises sur provisions.

1 – Ecritures de provisions pour risques et charges et de reprise sur ces provisions

6815		15x		7815
100	Demande de comptabilisation (DC) constitution de la provision	100		
		100	DC reprise de la provision	100

2 – Ecritures de dépréciations des immobilisations et de reprise de ces dépréciations

6816		29x		7816
100	DC constitution de la provision	100		
		100	DC reprise de la provision	100

3 – Écritures de dépréciations des stocks et des comptes de tiers et reprise partielle

68173 - 68174		39x - 49		78173-78174
100	DC constitution de la provision	100		
		80	DC reprise de la provision	80

4 – Écritures de dépréciations des valeurs mobilières de placement enregistrées au compte 500 et reprise partielle

686x		590		786x
100	DC constitution de la provision	100		
		90	DC reprise de la provision	90

▪ Planche 11 : Schémas d'écritures – Opérations pour compte de tiers.

1 - Bourses nationales

2 - Autres opérations pour compte de tiers (comptabilisation standard)

Toutes les opérations de la planche 11 sont portées par des demandes de versement.

▪ Planche 12 : Schémas d'écritures – Régies de recettes et d'avances.

1 - Prise en charge des recettes des régies

51x ou 53x Selon le mode de règlement			545		4715		41x selon la nature de l'encaissement		70x selon la nature de la recette
	10	Mise en place du fonds de caisse	10						
300		Encaissement		300					
			300	Prise en charge des recettes par l'AC		300			
					300	Opération courante		300	
							300	Prise en charge titre de recette	300

L'ordre de recette peut être émis avant l'encaissement ou peut être effectué directement au débit du compte 4715.

2 - Prise en charges des dépenses des régies

6 selon la nature de la dépense			4723		543		51x ou 53x	
					500	Avance		500
			200	Prise en charge des dépenses par l'AC		200		
200		Prise en charge demande paiement (1)		200				
					200	Reconstitution avance		200

(1) En cas de rejet de dépense, il convient de réduire le montant de l'avance à reconstituer (débit 543 par crédit 4723 à hauteur du rejet).

▪ Planche 13 : Schémas d'écritures – Evolution des stocks et des en-cours.

1 - Stocks de matières et autres approvisionnements

1.1 Diminution du stock

6031x – 6032		31x – 32x
500	Demande de comptabilisation	500

1.2 Augmentation du stock

31x – 32x		6031x - 6032
500	Demande de comptabilisation	500

2 - Stocks d'en cours et de produits finis

2.1 Déstockage

7133x – 7134x – 7135x		331x – 345x – 355x
300	Demande de comptabilisation	300

2.2 Stockage

331x – 345x – 355x		7133x – 7134x – 7135x
400	Demande de comptabilisation	400

▪ Planche 14 : Schémas d'écriture – Avances et acomptes.

1 - Avances versées sur commande

6xxx		4012		4091		5159		5151	
				500	Demande de versement	500			
						500	Opération courante au vu du relevé DFT	500	
800	DP du montant de l'opération	800							
		500	Régularisation de l'avance	500					
		300		Paiement au fournisseur		300			
						300	Opération courante au vu du relevé DFT	300	

Solde de l'opération (*sur l'année en cours ou l'année suivante*)

2 - Acomptes versés sur commande d'immobilisation

2xxx		237 - 238		4042		5159		5151	
		1000	DP du montant de l'acompte	1000					
				1000	Paiement au fournisseur	1000			
						1000	Opération courante au vu du relevé DFT	1000	
1000	DC solde de l'acompte (régularisation de l'acompte)	1000							
800		DP du solde de l'opération		800					
				800	Paiement au fournisseur	800			
						800	Opération courante au vu du relevé DFT	800	

Solde de l'opération. : l'opération peut être soldée sur une ou plusieurs années et comporter plusieurs avances

DFT = dépôt fonds trésor

On distingue le traitement de l'avance et de l'acompte sur commande d'immobilisations. L'acompte correspondant à un service fait, il est payé par DP après certification du service fait. L'avance est traitée selon le même schéma comptable que celle relative à une charge de fonctionnement.

▪ Planche 15 : Schémas d'écritures – Valeurs inactives.

1- Comptabilisation des valeurs inactives de l'établissement détenues par l'agence comptable

861x			863	
1500		*Bilan d'entrée*		*1500*
45		Revalorisation		45
500		Achat		500
	850	Vente	850	

2 - Comptabilisation des valeurs inactives de l'établissement détenues pour partie chez le régisseur et pour partie à l'agence comptable

861x			862x			863	
1000		*Bilan d'entrée*	*500*		*Bilan d'entrée*		*1500*
30		Revalorisation	15		Revalorisation		45
500			Achat				500
	515	Transfert AC / régisseur	515				
				850	Vente	850	

3 - Comptabilisation des valeurs inactives de l'établissement détenues chez le régisseur

861x			862x			863	
			1500		*Bilan d'entrée*		*1500*
			45		Revalorisation		45
500			Achat				500
	500	Transfert AC / régisseur	500				
				850	Vente	850	

Le compte 861 - titres et valeurs en portefeuille - éventuellement subdivisé enregistre les valeurs inactives détenues à l'agence comptable.

Le compte 862 - titres et valeurs chez le correspondant - éventuellement subdivisé enregistre les valeurs inactives détenues par un tiers.

Le bilan d'entrée du compte 863 est égal à la somme des valeurs inactives détenues par l'agent comptable et par le gestionnaire.

La revalorisation s'effectue à l'identique pour les VA détenues par l'AC et par le régisseur.

L'achat de nouvelles valeurs est enregistré obligatoirement au compte 861.

Le transfert des valeurs inactives de l'agent comptable au régisseur ne concerne que les comptes 861 et 862.

La vente des valeurs inactives s'effectue à l'agence comptable ou chez le régisseur selon le cas.

▪ Planche 16 : Schémas d'écritures – Comptes de liaison.

1 - Les comptes de liaisons - cas d'un encaissement

Opérations dans les comptes du budget principal

Classe 5		185	
1000	Encaissement		1000

Opérations dans les comptes du budget annexe

185		Compte de tiers		Classe 7
		1000	Titre de recette	1000
1000	Encaissement		1000	

Nota : lors d'un encaissement le crédit du compte 185 de l'établissement support est égal au débit du compte 185 du budget annexe (compte miroir).

Pour permettre la génération du fichier de prélèvement, le compte 185 sera soldé par un compte technique spécifique « 185200 », lui-même soldé par le compte de trésorerie dédié.

2 - Les comptes de liaison - cas d'un paiement

Opérations dans les comptes du budget principal

Classe 5		185	
600	Décaissement	600	

Opérations dans les comptes du budget annexe

185		Compte de tiers		Classe 6
			600 DP	600
600	Paiement	600		

Nota : Lors du paiement d'une DP ou d'une demande de versement effectué dans la comptabilité du budget annexe, le crédit du compte 1850 du budget annexe est égal au débit du compte 1850 de l'établissement support (compte miroir).

Pour permettre la génération du fichier de paiement, le compte 185 sera soldé par un compte technique spécifique « 185100 », lui-même soldé par le compte de trésorerie dédié.

▪ Planche 17 : Schémas d'écritures – Encaissement et frais bancaires.

Encaissement par carte bancaire et mandatement des frais bancaires

▪ Planche 18 : Schémas d'écritures – Comptes de liaison.

1 - Recette et encaissement des subventions sans condition d'emploi : exemple DGF

5151		44111 / 44122		74111 / 7442 / 7443
200 000	Encaissement subvention	200 000	Titre de recette	200 000
		200 000		

L'émission du titre de recette d'une subvention sans condition d'emploi est normalement établie, dès réception de la notification de la subvention, pour le montant total notifié.

Cette écriture s'applique aux subventions sous condition d'emploi lorsque la constatation de l'acquisition du droit précède l'encaissement.

2 - Encaissement et recette des subventions attribuées sous conditions d'emploi

5151		44112 /115/116/117/118		4419x		74xx / 1041x / 1341x
5000		Encaissement de la subvention (avant l'acquisition du droit)		5000		
		3000	Titre de recette du montant de la justification d'emploi (acquisition du droit)			3000
		3000	Opération courante	3000		
5159		4664				
		2000	Opération courante	2000	Remboursement d'un trop perçu année N	
2000	Demande de versement	2000				

3 - Annulation d'un titre de recette sur subvention sous condition d'emploi de l'exercice antérieur – (rétablissement de l'avance de subvention)

6583		478		44191 à 44198	
				2000	BE
2000	DP annulation recette N-1	2000			
		2000	Rétablissement de l'avance de subvention		2000

Dans cet exemple, le droit n'est pas acquis en N-1 et l'avance n'a pas lieu d'être remboursée (contrairement au cas 4)

4 - Annulation d'un titre de recette sur subvention sous condition d'emploi de l'exercice antérieur – (reversement au financeur)

6583		478		5159
2000	DP annulation recette N-1	2000		
		2000	Remboursement trop perçu	2000

▪ Planche 19 : Schémas d'écritures – Production immobilisée.

1 - Immobilisation en cours

231-232		721 - 722
1000	Constatation des travaux réalisés Demande de comptabilisation	1000

2 - Immobilisation incorporelle définitive

205x		232
1000	Mise en service de l'immobilisation Demande de comptabilisation	1000

Immobilisation corporelle définitive

21xx		231
1000	Demande de comptabilisation	1000

2 bis - Immobilisation définitive (directe)

205x – 21xx		721 - 722
1000	Demande de comptabilisation	1000

▪ Planche 20 : Schémas d'écritures – Paye à façon.

1 - Les opérations de l'employeur

6*		4*		46783		5151	
				4 445,31	Prélèvement automatique du façonnier		4 445,31
4445,31	A réception des états transmis par le façonnier DP paie (voir planche 21) (ou prise en charge direct sur le compte d'attente)	4445,31					
		4445,31	Régularisation du compte d'attente		4445,31		

** Les comptes des classes 6 et 4 sont adaptés aux charges et aux tiers concernés*

2 - Les opérations du façonnier

44341			5116			5151	
	4445,31	Prélèvement automatique	4445,31				
				4445,31	Opération courante au vu du relevé DFT	4445,31	

	5159				
4445,31	Paiement des salaires et charges DV		4445,31		
		4445,31	Opération courante au vu du relevé DFT	4445,31	

▪ Planche 21 : Schémas d'écritures – Paye.

1 - Charges de personnels charges salariales

641, 642, 644		421		4426		431		437		5159 - 4678	
3964.32	DP salaire brut		3964.32								
		2943,19			Paiement salaire net						2943,09
				327			327				
		327				327	DV impôt à la source				327
						604,94	DP cotisations salariées maladie+vieillesse / CSG / RDS / solidarité	604,94			
		604,94									
						604,94	Paiement				604,94
								437			
		89,19						89,19	DP cotisations salariées IRCANTEC / RAFP / chômage / mutuelle		
								89,19	Paiement		89,19

2 - Charges de personnels - charges patronales

6451		431		5159 - 4678
75,32	DP cotisation URSSAF	75,32		
		75,32	Paiement	75,32
6453 / 6452		437		
133,98	DP caisse retraite et mutuelle	133,98		
		133,98	Paiement	133,98
6454		437		
253,72	DP assurance chômage	253,72		
253,72		253,72		253,72

3 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (le PAS est abordé au 1)

631		447		5159 - 4678
10,00	DP taxes sur salaires	10,00		
		10,00	Paiement	10,00

6331		431		
4,00	DP cotisations transport	4,00		
		4,00	Paiement	4,00

6332				
3,97	DP cotisations Fnal	3,97		
		3,97	Paiement	3,97

** Le compte 4678 sera utilisé comme compte de « paiement » lorsque l'établissement fera appel à un façonnier pour liquider et verser la paie*

4– Application du dispositif de subrogation (note de service 2004-033 du 18-2-2004)

5151		4387		6447
500	Encaissement des indemnités journalières	500		
		500	Demande de reversement	500

44111		7411
500	Demande de réduction de recette pour rétablissement de crédit	500

▪ Planche 22 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues.

1 - Connaissance d'un rabais, remise, ristourne obtenu postérieurement au mandatement

609/619/629			4012	
	500	Demande de reversement	500	

2 - Mandatement d'une prochaine facture (5 000€) pour le même fournisseur

classes 6 ou 2			4012 ou 4042			5159	
		(Solde)	500				
5 000		Demande de paiement		5 000			
			4 500		Paiement		4 500

3 - Connaissance d'un rabais, remise, ristourne obtenu postérieurement au mandatement (commande non prévue au même fournisseur)

609/619/629			4012			5	
	500	Demande de reversement	500				
				500	Encaissement		500

4 - Connaissance en fin d'exercice d'un rabais, remise, ristourne à obtenir non encore notifiés par le fournisseur

609/619/629			4098	
	500	Demande de reversement	500	

5 - Réception de la notification d'un rabais, remise, ristourne obtenu (N+1)

5-1 Rabais, remise, ristourne identique à la prévision

4098				5	
BE	500				
		500	Encaissement		500

5-2 Rabais, remise, ristourne inférieur à la prévision

6583			4098			5	
			BE	500			
					450	Encaissement	450
50	Demande de paiement				50		

5-3 Rabais, remise, ristourne supérieur à la prévision

7583			4098			5	
			BE	500			
					600	Encaissement	600
100	Titre de recette			100			

▪ Planche 23 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues accordées par l'établissement.

1 - Vente précédente (pour rappel)

Compte 70x		411x 412x	
	3 000	3 000	

Titre de recette

2 - Rabais remises ristournes accordés hors facture ou non rattachables à une vente déterminée

709		411x 412x		515x	
500			500		

Demande de réduction de recettes

3 - Encaissement du règlement du client

4664		411x 412x		515x	
		2 500			
			2 500		3 000
500					

Solde

Constatation de l'excédent

Encaissement

4 - Remboursement du client

4664		515x	
500			500

Demande de paiement

5 - Comptabilisation en fin d'exercice d'un rabais, remise, ristourne accordé non liquidé par l'établissement

709		4198	
500			500

Demande de reversement

6 - Imputation de l'avoir sur une prochaine facture (N+1)

Comptes 70xx		4198		411x ou 412x 419x		5	
			500				
		500			500		
				1 500			
1 500							
					1 000		1 000

BE

Opération manuelle au journal

Titre de recette (nouvelle facture)

Encaissement

▪ Planche 24 : Schémas d'écritures – Crédit-bail.

1 - Convention de crédit-bail pour l'acquisition sur trois ans d'un photocopieur montant de 14 000€ : comptabilisation des engagements

809		801	
14 000	Opération manuelle au journal		14 000

2 - Mandatement des loyers et comptabilisations des variations d'engagements (même opérations pour les deux loyers suivants)

loyer annuel : 4 000€ - Option d'achat : 2 000€

612		4012		5159		809		801	
						14 000	Solde		14 000
4 000	DP du premier loyer	4 000							
		4 000	Paiement	4 000					
						4 000	Comptabilisation de la variation des engagements	4 000	

3 - Acquisition du photocopieur et levée de l'option d'achat

2183		4042		5159		809		801	
						2 000	Solde		2 000
2 000	DP	2 000							
		2 000	Paiement	2 000					
						2 000	Levée de l'option d'achat	2 000	

▪ Planche 25 : Schémas d'écritures – Déficits et débets constatés.

1 - Constatation d'un déficit (*avant* l'émission d'un ordre de versement)

4291		7
500	Demande de versement de l'ordonnateur	500

2 - Comptabilisation du déficit (*après* émission de l'ordre de versement)

4292		4291
500	Demande de comptabilisation (DC) lors de l'émission de la demande de versement	500

3 - Constatation du débet

Cas A – débet administratif

4294		4291/ 4292
500	DC lors de l'émission de l'arrêté de débet	500

** ou compte de tiers (4xxx) si le débet résulte du caractère irrécouvrable d'une créance*

Cas B – débet juridictionnel

Exemple : mise en débet pour créance irrécouvrable

4295		7584
500	Titre de recette lors de l'émission de l'arrêté de débet	500

4 - Solde du déficit ou règlement du débet

Cas A – encaissement (s)

5		4291/4292/4294/4295
500	Encaissement*	500

***** *du versement du débiteur (comptable ou régisseur) ou du Trésor public, dans le cas de la remise gracieuse ou de la constatation de la force majeure, et/ou du montant du cautionnement appréhendé*

Cas B – prise en charge par l'EPLE

6584		4291/4292/4294/4295
500	Demande de comptabilisation	500

** La demande de comptabilisation est effectuée lorsque le déficit ou le débet concerne soit un régisseur, lorsque la force majeure a été constatée ou qu'une remise gracieuse a été accordée, soit l'agent comptable, lorsque le débet résulte de pièces irrégulièrement visées ou établies par l'ordonnateur (art. 11 du décret n°2008-228 du 5 mars 2008).*

Nota bene : les cas A et B de ce point 4 peuvent se cumuler.

▪ Planche 26 : Schémas d'écritures – Différence de conversion en devises.

1 - Diminution de créance

Année N-1

686		1515		412		476		5151	
				100	Titre initial				
				5		5	Constatation de la perte de change		
5		5	Provision de la perte latente						

Année N

666		1515		412		476		5151	
				95	BE Titre initial - perte de change				
						5	BE Constatation de la perte de change		
		5	BE Provision de la perte latente						
5		Comptabilisation de la charge relative à la perte enregistrée				5			
				95		Encaissement		95	

786		1515	
5		5	Reprise de la provision

2 - Augmentation de dette

Année N-1

686		1515		4012 / 4042		476		5151	
				100	DP à payer				
				5		5	Constatation de la perte de change		
5		5	Provision de la perte latente						

Année N

666	1515	412	476	5151
		105 BE DP à payer + perte de change		
			5 BE Constatation de la perte de change	
	5 BE Provision de la perte latente			
5	Comptabilisation de la charge relative à la perte enregistrée		5	
		105	Paiement de la DP décaissement	105
786				
5	5 Reprise de la provision			

3 - Augmentation de créance

Année N-1

766	412	4771	5151
	100 Titre initial		
	5 Constatation du gain de change	5	

Année N

766	412	4771	5151
	105 BE titre + gain de change		
		5	BE Constatation du gain de change
	105	Encaissement	105
5	Titre de recette du montant du gain de change	5	

4 - Diminution de dette

Année N-1

766	4012 – 4042	4772	5151
	100 DP à payer		
	5 Constatation du gain de change	5	

Année N

766	4012 – 4042	4772	5151
	95 BE DP à payer + gain de change		
		5	BE Constatation de la perte de change
	95	Paiement de la DP décaissement	95
5	Titre de recette du montant du gain de change	5	