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

Instruction du 19 janvier 2026

1. TOME 1 : L'ETABLISSEMENT PUBLIC LOCAL D'ENSEIGNEMENT ACTEURS ET ENVIRONNEMENT ---------- 24

1.1 Organisation et fonctionnement des établissements publics locaux d'enseignement --- 24

1.1.1 STATUT ET MISSIONS DES ETABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT ---------- 24

1.1.2 LES ACTEURS DE L'ADMINISTRATION FINANCIERE ---------- 25

1.1.2.1 Le conseil d'administration ---------- 25

1.1.2.1.1 Le président du conseil d'administration ---------- 25

1.1.2.1.2 Les membres du conseil d'administration ---------- 25

1.1.2.1.3 Les attributions du conseil d'administration ---------- 26

1.1.2.1.3.1 Les attributions décisionnelles du conseil d'administration ---------- 26

1.1.2.1.3.2 Les attributions consultatives du conseil d'administration ---------- 27

1.1.2.2 La commission permanente ---------- 28

1.1.2.3 Le chef d'établissement, ordonnateur de l'établissement public local d'enseignement ---------- 28

1.1.2.3.1 Le chef d'établissement est ordonnateur des recettes et des dépenses ---------- 29

1.1.2.3.2 Le chef d'établissement prépare les travaux et exécute les délibérations du conseil d'administration ---------- 29

1.1.2.3.3 Le chef d'établissement transmet les actes de l'établissement ---------- 30

1.1.2.3.4 Les relations du chef d'établissement avec la collectivité de rattachement ---------- 30

1.1.2.3.5 Le chef d'établissement assure le bon fonctionnement du service public ---------- 31

1.1.2.3.6 Les modalités de délégation de signature du chef d'établissement ---------- 32

1.1.2.4 L'adjoint gestionnaire ---------- 33

1.1.2.4.1 La gestion matérielle ---------- 35

1.1.2.4.2 La gestion financière ---------- 36

1.1.2.4.3 La gestion administrative ---------- 37

1.1.2.5 L'agent comptable ---------- 37

1.1.2.5.1 La nomination de l'agent comptable ---------- 38

1.1.2.5.1.1 La prestation de serment ---------- 38

1.1.2.5.1.2 L'installation et la remise de service ---------- 39

1.1.2.5.2 La fonction de comptable public ---------- 41

1.1.2.5.2.1 La procédure de signalement ---------- 42

1.1.2.5.3 Les mandataires de l'agent comptable ---------- 43

1.1.2.5.4 L'intérim comptable ---------- 43

1.1.2.6 Les régisseurs ---------- 44

1.1.3 LES CONTROLES ADMINISTRATIFS ET FINANCIERS ---------- 45

1.1.3.1 Le contrôle des actes ---------- 45

1.1.3.1.1 Les actes budgétaires ---------- 46

1.1.3.1.1.1 Les délais de transmission ---------- 46

1.1.3.1.1.2 Le contrôle du préfet ---------- 46

1.1.3.1.2 Les actes portant sur le contenu ou l'organisation de l'action éducatrice ---------- 47

1.1.3.1.3 Les autres actes ---- 47
1.1.3.1.3.1 Les marchés publics ---- 48
1.1.3.1.3.2 Les actes relatifs aux personnels liés par contrat à l'établissement ---- 48
1.1.3.1.3.3 Les autres contrats ou conventions ---- 49
1.1.3.1.4 Les contrôles externes en cours de gestion ---- 49
1.1.3.1.4.1 Les contrôles de l'IGESR ---- 49
1.1.3.1.4.2 Les contrôles de la direction régionale ou départementale des finances publiques ---- 50
1.1.3.2 Les contrôles des chambres régionales et territoriales des comptes ---- 50
1.1.3.2.1 Le contrôle de la gestion ---- 51
1.1.3.2.2 Le contrôle budgétaire ---- 51
1.1.3.3 Les autres contrôles ---- 51
1.1.3.4 La responsabilité financière des gestionnaires publics (RGP) ---- 52
1.1.3.4.1 Les justiciables ---- 52
1.1.3.4.2 Les infractions ---- 53
1.1.3.4.3 L'exonération de la responsabilité ---- 53
1.1.3.4.4 Les sanctions ---- 54
1.1.3.4.5 Les délais pour déférer devant la Cour des comptes ---- 54
1.1.3.4.6 La saisine de la chambre du contentieux de la Cour des comptes ---- 54
1.1.3.4.7 L'organisation juridictionnelle ---- 54

1.2 L'EPLE dans son environnement ---- 55

1.2.1 LA COOPERATION ENTRE ETABLISSEMENTS ---- 55
1.2.1.1 Les règles générales de coopération ---- 55
1.2.1.2 Les groupements comptables ---- 56
1.2.1.3 Les groupements de services ---- 56
1.2.1.3.1 Cas particulier du service de restauration et d'hébergement ---- 56
1.2.1.3.1.1 Fonctionnement ---- 56
1.2.1.3.1.2 Constatation des droits ---- 57
1.2.1.4 Formation par l'apprentissage et formation continue ---- 58
1.2.1.5 L'association des établissements (GRETA / GIP) ---- 58
1.2.1.6 Les ensembles immobiliers ---- 59
1.2.1.6.1 Le chef d'établissement ---- 60
1.2.1.6.2 Le conseil d'administration ---- 60
1.2.1.7 Les EPLEI ---- 60
1.2.1.8 Les établissements mutualisateurs de paye ---- 60

1.2.2 LES GROUPEMENTS D'INTERET PUBLIC (GIP) ---- 61

1.2.3 LES ASSOCIATIONS ---- 61

2. TOME 2 - LE BUDGET ET SON EXECUTION ---- 62

2.1 Le budget ---- 62

2.1.1 LES PRINCIPES BUDGETAIRES ---- 62

2.1.1.1 L'annualité ---- 62

2.1.1.2 L'unité ---- 62

2.1.1.3 L'universalité ---- 63

2.1.1.3.1 La non-contraction ---- 63

2.1.1.3.2 La non-affectation ---- 63

2.1.1.3.3 Les ressources sous conditions d'emploi ---- 63

2.1.1.4 La spécialité ---- 64

2.1.1.5 La sincérité ---- 64

2.1.1.6 L'équilibre budgétaire ---- 64

2.1.1.6.1 L'équilibre de la section de fonctionnement ---- 64

2.1.1.6.1.1 Le résultat prévisionnel ---- 65

2.1.1.6.1.2 La capacité ou l'insuffisance d'autofinancement (CAF/IAF) ---- 65

2.1.1.6.2 L'équilibre de la section des opérations en capital ---- 65

2.1.2 DEFINITION DU BUDGET ---- 66

2.1.2.1 La contexture du budget ---- 66

2.1.2.1.1 Les sections ---- 66

2.1.2.1.2 Les services ---- 66

2.1.2.1.3 La valorisation des emplois ---- 66

2.1.2.2 La nomenclature budgétaire ---- 67

2.1.2.2.1 La section de fonctionnement ---- 67

2.1.2.2.1.1 Le service général ---- 67

2.1.2.2.1.2 Les services spéciaux ---- 67

2.1.2.2.2 Le contenu des services ---- 67

2.1.2.2.3 La section d'investissement ---- 68

2.1.2.3 Les budgets annexes ---- 68

2.1.2.3.1 Définition et création ---- 68

2.1.2.3.2 Comptabilité budgétaire et générale des budgets annexes ---- 69

2.1.2.4 Dispositions spécifiques applicables aux mutualisations ---- 70

2.1.2.5 Le service de restauration et d'hébergement ---- 70

2.1.2.5.1 Modification des crédits ouverts ---- 70

2.1.2.5.2 Pièces annexes au budget ---- 70

2.1.3 LA PROCEDURE BUDGETAIRE ---- 71

2.1.3.1 Le calendrier budgétaire ---- 72

2.1.3.2 Le vote et l'approbation du budget ---- 72

2.1.3.3 Caractère exécutoire et publicité du budget ---- 73

2.1.3.4 L'absence de budget exécutoire au 1er janvier ---- 73

2.1.3.5 La modification du budget ---- 74

2.1.3.6 Le contrôle des actes budgétaires ---- 74

2.2 L'exécution des recettes ---------- 75

2.2.1 LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'EXÉCUTION DES RECETTES ---------- 75

2.2.1.1 La liquidation ---------- 75

2.2.1.1.1 La constatation des droits ---------- 75

2.2.1.1.2 La liquidation des sommes dues ---------- 76

2.2.1.1.3 Cas particulier ---------- 76

2.2.1.2 Les recettes - seuil de recouvrement ---------- 76

2.2.1.3 Les recettes perçues avant émission des titres de recettes ---------- 76

2.2.1.4 Les dons et legs : cas particulier ---------- 77

2.2.1.4.1 Les effets de la délivrance ou de l'envoi en possession ---------- 77

2.2.1.4.2 Les recettes provenant des dons et legs ---------- 77

2.2.1.4.3 Cas d'un excédent de revenu restant disponible au 31 décembre ---------- 77

2.2.1.4.4 Cas où le montant des revenus de libéralité ne correspond plus aux charges imposées ---------- 78

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 ---------- 78

2.2.2 LES TITRES DE RECETTES ---------- 78

2.2.2.1 Les délais d'émission ---------- 78

2.2.2.2 La prescription d'assiette ---------- 78

2.2.2.3 Le contenu et la présentation des titres ---------- 79

2.2.2.3.1 La formule exécutoire des titres de recettes ---------- 79

2.2.2.3.2 La présentation formelle des titres de recettes ---------- 79

2.2.2.3.3 Contenu du titre exécutoire ---------- 80

2.2.3 L'ANNULATION OU LA RÉDUCTION D'UN TITRE DE RECETTES ---------- 80

2.2.3.1 Avant la clôture de l'exercice ---------- 81

2.2.3.2 Après la clôture de l'exercice ---------- 81

2.2.4 PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES RECETTES ---------- 82

2.2.4.1 Les contrôles incombant à l'agent comptable ---------- 82

2.2.4.1.1 Le contrôle de l'autorisation de percevoir des recettes ---------- 82

2.2.4.1.2 Le contrôle de la mise en recouvrement des créances ---------- 82

2.2.4.1.3 Le contrôle de la régularité des réductions et des annulations ---------- 83

2.2.4.2 Les suites des contrôles effectués par l'agent comptable ---------- 83

2.2.4.2.1 Le rejet des titres de recettes ---------- 83

2.2.4.2.2 La prise en charge des titres de recettes ---------- 83

2.2.4.3 Les avis des sommes à payer ---------- 84

2.2.4.4 Les moyens d'encaissement ---------- 84

2.2.4.4.1 L'encaissement d'espèces ---------- 84

2.2.4.4.2 La remise de chèques bancaires ---------- 85

2.2.4.4.2.1 Les vérifications lors de la remise de chèques ---------- 85

2.2.4.4.2.2 Le suivi des chèques ---------- 85

2.2.4.4.2.3 Le suivi des chèques impayés ---- 86
2.2.4.4.2.4 Le traitement des chèques perdus ---- 86
2.2.4.4.3 Le virement au compte de disponibilités de l'EPLE ---- 87
2.2.4.4.4 L'encaissement de recettes par prélèvement bancaire ---- 87
2.2.4.4.4.1 L'attribution d'un numéro Identifiant Créancier SEPA (ICS) ---- 87
2.2.4.4.4.2 La gestion du mandat de prélèvement SEPA incombe au créancier ---- 87
2.2.4.4.4.3 L'information des débiteurs ---- 88
2.2.4.4.4.4 La constitution des prélèvements ---- 88
2.2.4.4.4.5 Les cas de rejet des prélèvements ---- 88
2.2.4.4.5 Les « mandats cash » ---- 89
2.2.4.4.6 Les chèques vacances ---- 89
2.2.4.4.7 Les tickets restaurants ---- 89
2.2.4.4.8 La monétique (encaissement par télépaiement) ---- 90
2.2.4.4.8.1 L'encaissement de recettes par carte bancaire ---- 90
2.2.4.4.8.2 L'encaissement des recettes par PayFiP ---- 90
2.2.4.4.8.3 La carte services (porte-monnaie électronique) ---- 91
2.2.4.4.9 L'imputation du règlement ---- 91
2.2.4.4.10 Le recouvrement amiable par l'agent comptable ---- 91
2.2.4.4.10.1 Les personnes habilitées à encaisser les recettes ---- 92
2.2.4.4.10.2 Le recouvrement amiable par un régisseur de recettes ---- 92
2.2.4.5 La compensation légale ---- 92
2.2.4.5.1 Les conditions de la compensation légale ---- 92
2.2.4.5.2 Les obstacles à la compensation ---- 93
2.2.4.5.3 L'exercice de la compensation ---- 93
2.2.4.5.4 La date d'effet de la compensation ---- 94
2.2.4.6 Le recouvrement contentieux ---- 94
2.2.4.6.1 L'obligation de détenir un titre exécutoire ---- 95
2.2.4.6.2 Le principe de proportionnalité des mesures d'exécution forcée ---- 95
2.2.4.6.3 Description des mesures d'exécution forcée ---- 95
2.2.4.6.3.1 La saisie administrative à tiers détenteurs ---- 95
2.2.4.6.3.2 Les mesures d'exécution forcée par voie de commissaire de justice ---- 96
2.2.4.6.3.2.1 La responsabilité du commissaire de justice ---- 96
2.2.4.6.3.2.2 La procédure ---- 97
2.2.4.6.3.2.3 Les dépenses afférentes aux actions de recouvrement forcé ---- 97
2.2.4.6.4 Les mesures conservatoires ---- 98
2.2.4.6.5 Les mesures d'exécution ---- 98
2.2.4.6.5.1 Les principales mesures d'exécution nécessitant l'intervention d'un commissaire de justice ---- 98
2.2.4.6.5.2 La saisie des rémunérations (articles L3252-1 à L.3252-7 du code du travail et L212-1 à L212-16 du Code des procédures civiles d'exécution) ---- 99
2.2.4.6.5.3 La saisie des comptes bancaires ---- 100
2.2.4.6.6 La suspension des mesures d'exécution forcée ---- 100

2.2.4.6.6.1 La suspension des mesures d'exécution forcée à l'initiative de l'établissement. 100
2.2.4.6.6.2 L'opposition formée par le débiteur devant la juridiction compétente 100
2.2.4.6.6.2.1 L'opposition à l'exécution : le recours contre le bien-fondé de la créance 101
2.2.4.6.6.2.2 L'opposition à poursuites : le recours contre les mesures de l'exécution forcée 101
2.2.4.6.6.2.3 Les effets communs aux deux types de recours 102
2.2.4.7 Les procédures particulières de recouvrement contentieux 102
2.2.4.7.1 Le recouvrement des créances sur des personnes morales de droit public 102
2.2.4.7.1.1 Le recouvrement des créances à l'encontre de l'État 102
2.2.4.7.1.2 Le recouvrement des créances à l'encontre d'un établissement public national 102
2.2.4.7.1.3 Le recouvrement des créances à l'encontre d'un EPSCP 103
2.2.4.7.1.4 Le recouvrement des créances à l'encontre d'une collectivité territoriale 103
2.2.4.7.1.5 Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE) 103
2.2.4.7.1.6 Le recouvrement des créances à l'encontre des établissements publics de santé 103
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 104
2.2.4.7.2 La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant l'État 104
2.2.4.7.3 La procédure d'exécution des décisions de justice condamnant un établissement public (national ou local) ou une collectivité locale 104
2.2.4.7.4 Recouvrement à l'encontre de débiteurs en procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire 104
2.2.4.7.5 Le recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement 105
2.2.4.7.5.1 La procédure devant la commission de surendettement 105
2.2.4.7.5.2 La procédure de rétablissement personnel 108
2.2.4.7.6 Le recouvrement contentieux à l'étranger 109
2.2.4.8 La transaction 110
2.2.4.8.1 Les conditions de validité de la transaction 110
2.2.4.8.2 La procédure 111
2.2.4.8.3 Les effets de la transaction 111
2.2.4.8.4 Le rôle de l'agent comptable 111
2.2.4.9 L'admission en non-valeur et la remise gracieuse 112
2.2.4.9.1 La remise gracieuse 112
2.2.4.9.2 L'admission en non-valeur 112
2.2.4.10 La notion jurisprudentielle de diligences 113
2.2.4.10.1 Des diligences adéquates 113
2.2.4.10.2 Des diligences complètes 113
2.2.4.10.3 Des diligences rapides 114
2.2.4.11 Conditions de mise en œuvre de la responsabilité du comptable 114
2.2.4.11.1 Recouvrement définitivement compromis et diligences du comptable 114
2.2.4.11.2 Responsabilité de l'agent comptable sous la gestion duquel la créance est devenue irrécouvrable 115
2.2.4.11.3 Justifications à apporter à la Cour des comptes 115

2.3 L'exécution des dépenses ---- 115

2.3.1 LES PRINCIPES DE L'EXECUTION DES DEPENSES ---- 115

2.3.2 L'ENGAGEMENT ---- 115

2.3.2.1 Définition ---- 116

2.3.2.1.1 L'engagement juridique ---- 116

2.3.2.1.2 L'engagement budgétaire ---- 116

2.3.2.2 Limites de la période d'engagement ---- 117

2.3.2.2.1 Début de la période d'engagement ---- 117

2.3.2.2.2 Fin de la période d'engagement ---- 117

2.3.2.2.3 Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices ---- 117

2.3.2.3 Forme de l'acte d'engagement juridique ---- 117

2.3.2.4 La dématérialisation des marchés publics ---- 118

2.3.3 LA LIQUIDATION ---- 118

2.3.3.1 La certification du service fait ---- 118

2.3.3.1.1 Les dérogations en vertu d'un texte réglementaire ---- 119

2.3.3.1.2 Les aménagements au principe ---- 120

2.3.3.2 Les modalités de liquidation ---- 121

2.3.3.2.1 Le pouvoir de liquider les dépenses ---- 121

2.3.3.2.2 Les modalités de la procédure de liquidation ---- 121

2.3.3.2.2.1 La production des pièces justificatives ---- 121

2.3.3.2.2.2 La dématérialisation des pièces justificatives ---- 121

2.3.3.2.2.3 L'auto facturation ---- 122

2.3.3.3 Les procédures spécifiques ---- 122

2.3.3.3.1 Dépenses de personnel ---- 122

2.3.3.3.2 Frais de déplacement ---- 123

2.3.3.3.3 Les avances ---- 123

2.3.4 L'ORDONNANCEMENT ---- 123

2.3.4.1 Principes ---- 123

2.3.4.2 Les limites de l'ordonnancement ---- 124

2.3.4.2.1 Du 1er janvier au 31 décembre de l'année N ---- 124

2.3.4.2.2 A partir du 1er Janvier de l'année N +1 : la période d'inventaire ---- 124

2.3.4.3 Forme et contenu des demandes de paiement ---- 124

2.3.4.3.1 Mentions obligatoires des demandes de paiement ---- 125

2.3.4.4 Les dépenses payées avant ordonnancement ---- 126

2.3.4.5 Les procédures de régularisation de dépenses ---- 128

2.3.4.5.1 Réductions ou annulations de dépenses ---- 128

2.3.4.5.1.1 Régularisation au cours de l'exercice ---- 128

2.3.4.5.1.2 Régularisation au titre des exercices antérieurs (exercices clôturés) ---- 128

2.3.4.6 Le mandatement d'office ---- 128

2.3.4.6.1 L'inscription et le mandatement d'office des dépenses ---- 129
2.3.4.6.2 La procédure spéciale de la loi n°80-539 du 16 juillet 1980 modifiée ---- 129
2.3.4.7 Généralités sur les contrôles du comptable ---- 130
2.3.4.8 Les contrôles en tant que payeur ---- 130
2.3.4.9 Les contrôles en tant que caissier ---- 131
2.3.4.9.1 La preuve du paiement ---- 131
2.3.4.9.2 Les cessions et oppositions ---- 131
2.3.4.9.3 La vigilance sur l'escroquerie aux virements frauduleux ---- 132
2.3.4.9.4 L'application des règles de prescription ---- 132
2.3.4.9.4.1 Computation du délai de prescription ---- 132
2.3.4.9.4.2 Interruption ---- 132
2.3.4.9.4.3 Suspension ---- 133
2.3.4.9.4.4 Portée des règles de prescription ---- 133
2.3.4.10 Les sanctions des contrôles effectués par l'agent comptable ---- 134
2.3.4.10.1 Suspension de paiement ---- 134
2.3.4.10.2 Réquisition par l'ordonnateur ---- 134
2.3.4.10.3 Insuffisance de trésorerie ---- 135

2.3.5 LE PAIEMENT DES DEPENSES ---- 135
2.3.5.1 Principes ---- 135
2.3.5.2 Les personnes habilitées à payer les dépenses ---- 135
2.3.5.3 Les modalités de paiement ---- 136
2.3.5.3.1 Le virement ---- 136
2.3.5.3.1.1 Domaine d'application ---- 136
2.3.5.3.1.2 Procédure ---- 136
2.3.5.3.2 Le prélèvement automatique ---- 137
2.3.5.3.3 Le chèque ---- 137
2.3.5.3.4 Les espèces ---- 137
2.3.5.3.5 La carte bancaire ---- 138
2.3.5.3.5.1 Cadre général ---- 138
2.3.5.3.5.2 Cadre réglementaire du paiement par carte bancaire à distance. ---- 138
2.3.5.3.6 La carte d'achat ---- 139
2.3.5.4 Le délai global de paiement ---- 140
2.3.5.4.1 Le décompte du délai global de paiement ---- 140
2.3.5.4.2 La suspension du délai global de paiement ---- 141
2.3.5.4.3 Le partage du délai global de paiement ---- 141
2.3.5.5 Les procédures particulières ---- 143
2.3.5.5.1 Paiement dans le cas d'une procédure collective ---- 143
2.3.5.5.1.1 Le redressement judiciaire ---- 143
2.3.5.5.1.2 Le plan de continuation de l'entreprise ---- 143
2.3.5.5.1.3 La liquidation judiciaire ---- 143
2.3.5.5.2 Paiement aux héritiers et indivisaires ---- 144

2.3.5.5.3 Paiement aux mandataires de droit commun ---- 144
2.3.5.5.4 Paiement par l'intermédiaire des avocats ---- 144
2.3.5.5.5 Paiement à un porte-fort ---- 145
2.3.5.5.6 Paiement entre les mains des notaires ---- 145
2.3.5.5.7 Paiement aux époux ---- 145
2.3.5.5.8 Paiement aux élèves majeurs ---- 145
2.3.5.5.9 Les autres procédures spécifiques ---- 146
2.3.5.5.9.1 Procédure générale de cession ou de nantissement des créances professionnelles --- 146
2.3.5.5.9.1.1 La notification au comptable assignataire ---- 146
2.3.5.5.9.1.2 Acte d'acceptation de la cession ou du nantissement de créances professionnelles -- ---- 146
2.3.5.5.9.2 Procédure de cession ou de nantissement de créances pour les marchés publics ----- 147
2.3.5.5.9.2.1 Contrôles des mentions requises par l'agent comptable ---- 147
2.3.5.5.9.2.2 La transmission de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité au comptable assignataire ---- 148
2.3.5.5.9.3 L'affacturage ---- 148
2.3.5.5.9.3.1 L'affacturage par subrogation ---- 148
2.3.5.5.9.3.2 L'affacturage par cession ---- 149
2.3.5.5.9.4 Paiement à l'étranger ---- 149
2.3.5.5.9.5 La mise en demeure du créancier ---- 150

2.4 Règles et méthodes d'évaluation et de comptabilisation des passifs et des actifs -------150

2.4.1 PRINCIPES GENERAUX ---- 151

2.4.2 LES PASSIFS ---- 151

2.4.2.1 Définition d'un passif ---- 151
2.4.2.2 Comptabilisation d'un passif ---- 152
2.4.2.2.1 Financement de l'actif ---- 152
2.4.2.2.2 Provisions pour risques et charges ---- 153
2.4.2.2.3 Dettes ---- 154
2.4.2.2.3.1 Charges à payer ---- 154
2.4.2.2.3.2 Les produits constatés d'avance ---- 154

2.4.3 LES ACTIFS ---- 154

2.4.3.1 Définition d'un actif ---- 154
2.4.3.2 Reconnaissance d'un actif ---- 155
2.4.3.2.1 Contrôle de la ressource ---- 155
2.4.3.2.2 Avantages économiques futurs et potentiel de services attendus ---- 155
2.4.3.3 La dépréciation des actifs ---- 155
2.4.3.4 Les stocks ---- 156
2.4.3.5 Les charges constatées d'avance ---- 156
2.4.3.6 Les immobilisations ---- 156
2.4.3.6.1 Définitions ---- 156

2.4.3.6.2 Règles de l'évaluation ---- 156
2.4.3.6.3 L'amortissement des immobilisations ---- 157
2.4.3.6.3.1 L'amortissement des biens acquis sur fonds propres ---- 158
2.4.3.6.3.2 L'amortissement des biens acquis sur financement externe ---- 158
2.4.3.6.4 La dépréciation des immobilisations ---- 159
2.4.3.6.4.1 Définition des différentes valeurs ---- 159
2.4.3.6.4.2 Règles d'évaluation ---- 159
2.4.3.6.4.3 Suivi des dépréciations ---- 161

2.5 Les opérations spécifiques ---- 162

2.5.1 LES OPERATIONS DE TRESORERIE ---- 162
2.5.1.1 L'unité de caisse ---- 162
2.5.1.2 Le placement des fonds disponibles ---- 162
2.5.1.2.1 Les fonds susceptibles de faire l'objet d'un placement ---- 162
2.5.1.2.2 Les catégories de placement de fonds ---- 162
2.5.1.2.2.1 Les placements budgétaires ---- 162
2.5.1.2.2.2 Les placements de trésorerie ---- 163
2.5.1.2.3 Règles prudentielles ---- 163

2.5.2 LA GESTION DES VOYAGES ET DES SORTIES SCOLAIRES - LA MOBILITE DES ELEVES ---- 164

2.5.3 LES OBJETS CONFECTIONNES ---- 164
2.5.3.1 Le remboursement de matière d'œuvre pour exercices d'élèves ---- 164
2.5.3.2 Les prestations de service ---- 165
2.5.3.3 Les objets confectionnés non suivis en stock ---- 165
2.5.3.4 Les objets confectionnés suivis en stock ---- 165
2.5.3.5 Remarques générales ---- 166

2.5.4 LES VALEURS INACTIVES ---- 166
2.5.4.1 Définition ---- 166
2.5.4.2 Principes de comptabilité ---- 167
2.5.4.3 Documents à établir en fin d'exercice ---- 167

2.5.5 LA PÉRIODE D'INVENTAIRE ---- 167
2.5.5.1 Le calendrier ---- 168
2.5.5.2 Les opérations de régularisation des charges et des produits ---- 168
2.5.5.2.1 Rattachement des charges et des produits à l'exercice ---- 168
2.5.5.2.1.1 Principes ---- 168
2.5.5.2.1.2 La technique des charges à payer (CAP) ---- 168
2.5.5.2.1.3 La technique des produits à recevoir (PAR) ---- 169
2.5.5.2.2 Charges et produits constatés d'avance ---- 169
2.5.5.2.2.1 Charges constatées d'avance ---- 169
2.5.5.2.2.2 Produits constatés d'avance ---- 170

2.5.6 LES OPERATIONS RELATIVES AUX DEPRECIATIONS D'ACTIF ---- 170

2.5.7 LES OPERATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS ---- 170

2.5.7.1 Évaluation des immobilisations ---- 170
2.5.7.2 Biens mis à disposition des EPLE ou remis en pleine propriété ---- 171
2.5.7.3 Transferts d'actifs ---- 171
2.5.7.4 Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités ---- 172
2.5.7.5 Les biens historiques et culturels ---- 172
2.5.7.6 La tenue de l'inventaire ---- 173
2.5.7.7 Amortissement des immobilisations ---- 174
2.5.7.8 Dépréciation des immobilisations ---- 175
2.5.7.9 Sortie du patrimoine ---- 175

2.5.8 LES OPERATIONS RELATIVES AUX STOCKS ---- 176

2.5.8.1 Définition des stocks ---- 176
2.5.8.2 Évaluation des stocks ---- 177
2.5.8.2.1 A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement ---- 177
2.5.8.2.2 A l'inventaire ---- 178
2.5.8.2.3 A l'arrêt des comptes ---- 178
2.5.8.3 Classement ---- 178
2.5.8.4 Suivi comptable des stocks ---- 179

2.5.9 LES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'AGENT COMPTABLE ---- 179

2.5.9.1 La paye à façon ---- 179
2.5.9.1.1 Les opérations de l'employeur ---- 180
2.5.9.1.2 Les opérations du façonnier ---- 180

3. TOME 3 : LE CADRE COMPTABLE ---- 181

3.1 Les principes de la comptabilité ---- 181

3.1.1 L'OBJET DE LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT ---- 181

3.1.2 LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DE LA COMPTABILITÉ ---- 181

3.1.2.1 Le principe de régularité ---- 182
3.1.2.2 Le principe de sincérité ---- 182
3.1.2.3 Le principe d'image fidèle ---- 182
3.1.2.4 Le principe de permanence des méthodes ---- 182
3.1.2.5 Le principe de continuité de l'exploitation ---- 182
3.1.2.6 Le principe de spécialisation des exercices ---- 183
3.1.2.7 Le principe de non-compensation ---- 183
3.1.2.8 Le principe de prudence ---- 183

3.1.2.9 Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture ---- 183

3.1.3 CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS ---- 183

3.1.3.1 Changements de méthodes comptable ---- 183

3.1.3.1.1 Définitions des méthodes comptables ---- 183

3.1.3.1.2 Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables ---- 184

3.1.3.2 Changements d'estimations comptables ---- 186

3.1.3.2.1 Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables ---- 186

3.1.3.3 Corrections d'erreurs ---- 188

3.1.3.3.1 Définition ---- 188

3.1.3.3.2 Dispositions relatives aux corrections d'erreurs ---- 188

3.1.3.4 Impraticabilité de l'application rétrospective ---- 189

3.1.3.4.1 Principe ---- 189

3.1.3.4.2 Illustrations ---- 190

3.1.4 ARTICULATION BUDGET / COMPTABILITÉ ---- 191

3.1.4.1 Exécution des opérations ---- 191

3.1.4.2 Dispositions concernant les régularisations de dépenses ---- 192

3.1.4.2.1 Demande de paiement émise pour un montant inférieur aux droits du créancier ---- 192

3.1.4.2.2 Demande de paiement émise pour un montant supérieur aux droits du créancier ---- 192

3.1.4.2.3 Demande de paiement émise sur imputation erronée ---- 193

3.1.4.3 Dispositions concernant les régularisations de recettes ---- 193

3.1.4.3.1 Titre de recettes émis pour un montant inférieur aux droits acquis par l'établissement ---- 193

3.1.4.3.2 Titre de recettes émis pour un montant supérieur aux droits acquis par l'établissement ---- 193

3.1.4.3.3 Titre de recettes émis sur imputation erronée ---- 194

3.1.4.4 Classification des opérations ---- 194

3.1.4.4.1 Opérations budgétaires ---- 194

3.1.4.4.2 Opérations non budgétaires ---- 195

3.1.4.4.3 Articulation des sections ---- 195

3.1.4.4.4 Enregistrement des opérations ---- 195

3.2 La comptabilité générale ---- 196

3.2.1 LES DEMANDES DE VERSEMENT ---- 196

3.2.1.1 Les demandes de versement à l'initiative de l'ordonnateur ---- 196

3.2.1.2 Les demandes de versement à l'initiative de l'agent comptable ---- 197

3.2.2 LES ENCAISSEMENTS SANS OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ---- 197

3.2.3 LES DEMANDES DE COMPTABILISATION ---- 198

3.2.4 LA NOMENCLATURE COMPTABLE : ---- 198

3.2.5 LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES ---- 214

3.2.6 CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX ---- 214
3.2.6.1 Compte 10 - Financements d'actifs et réserves ---- 216
3.2.6.1.1 Compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État ---- 216
3.2.6.1.2 Compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés - État ---- 216
3.2.6.1.2.1 Compte 1041 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ---- 216
3.2.6.1.2.1.1 Compte 10411 Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des établissements – État ---- 217
3.2.6.1.2.1.2 Compte 10412 Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État ---- 217
3.2.6.1.2.1.3 Compte 10413 Financement des autres actifs – État ---- 217
3.2.6.1.2.2 Compte 1049 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État---- 217
3.2.6.1.2.2.1 Compte 10491 Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition - État ---- 219
3.2.6.1.2.2.2 Compte 10492 Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété - État ---- 219
3.2.6.1.2.2.3 Compte 10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ---- 219
3.2.6.1.3 Compte 106 – Réserves ---- 219
3.2.6.2 Compte 11 - Report à nouveau ---- 220
3.2.6.3 Compte 12 - Résultat de l'exercice (excédent ou déficit) ---- 220
3.2.6.4 Compte 13 Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat ---- 222
3.2.6.4.1 Compte 131 Financements non rattachés à des actifs déterminés ---- 222
3.2.6.4.2 Compte 134 – Financements rattachés à des actifs déterminés ---- 222
3.2.6.4.2.1 Compte 1341 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ---- 222
3.2.6.4.2.2 Compte 1349 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ---- 222
3.2.6.5 Compte 15 - Provisions pour risques et charges ---- 224
3.2.6.5.1 Compte 151 - Provisions pour risques ---- 225
3.2.6.5.2 Compte 157 - Provisions pour gros entretien ou grande révision ---- 225
3.2.6.5.3 Compte 158 - Autres provisions pour charges ---- 226
3.2.6.5.3.1 1582 – Provisions pour CET ---- 226
3.2.6.5.3.2 1583 – Provisions pour CET – charges sociales et fiscales ---- 226
3.2.6.6 Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées ---- 226
3.2.6.6.1 Compte 165 - Dépôts et cautionnements reçus ---- 226
3.2.6.6.2 Compte 167 – Emprunts dettes assortis de conditions particulières ---- 226
3.2.6.7 Compte 18 - Compte de liaison ---- 227
3.2.6.7.1 Compte 185 - Opérations de trésorerie ---- 227
3.2.7 CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS ---- 228
3.2.7.1 Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités ---- 228
3.2.7.2 Transferts d'actifs ---- 231
3.2.7.2.1 Comptabilisation chez l'entité transférante ---- 231
3.2.7.2.2 Comptabilisation chez l'entité receveuse ---- 231
3.2.7.3 Compte 20 - Immobilisations incorporelles ---- 232

3.2.7.3.1 Compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels et valeurs similaires ---- 232
3.2.7.4 Compte 21 - Immobilisations corporelles ---- 233
3.2.7.4.1 Comptabilisation ---- 233
3.2.7.4.2 Compte 211 - Terrains ---- 234
3.2.7.4.3 Compte 212 - Agencements, aménagements de terrains ---- 234
3.2.7.4.4 Compte 213 - Constructions ---- 234
3.2.7.4.5 Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui ---- 234
3.2.7.4.6 Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillage ---- 234
3.2.7.4.7 Compte 216 - Collections ---- 234
3.2.7.4.8 Compte 217 - Biens historiques et culturels ---- 235
3.2.7.4.9 Compte 218 - Autres immobilisations corporelles ---- 235
3.2.7.5 Compte 23 - Immobilisations en cours ---- 235
3.2.7.5.1 Compte 231 - Immobilisations corporelles en cours ---- 235
3.2.7.5.2 Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours ---- 236
3.2.7.5.3 Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles et corporelles ---- 236
3.2.7.5.4 Compte 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles ---- 236
3.2.7.5.5 Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 236
3.2.7.6 Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations ---- 236
3.2.7.6.1 Compte 261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers ---- 237
3.2.7.6.2 Compte 266 - Autres formes de participation (dont participation à constitution de patrimoine commun) ---- 237
3.2.7.7 Compte 27 - Autres immobilisations financières ---- 237
3.2.7.7.1 Comptes 271 et 272 - Titres immobilisés ---- 237
3.2.7.7.2 Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés ---- 238
3.2.7.7.3 Compte 276 - Autres créances immobilisées ---- 239
3.2.7.8 Comptes 28 - Amortissement des immobilisations ---- 239
3.2.7.8.1 Compte 280 – Amortissement des immobilisations incorporelles ---- 240
3.2.7.8.1.1 Mode de calcul ---- 240
3.2.7.8.1.2 Durées d'amortissement ---- 241
3.2.7.9 Compte 29 - Dépréciations des immobilisations ---- 241
3.2.8 CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS ---- 242
3.2.8.1 Comptes 31 et 32 - Stocks de matières premières et autres approvisionnements ---- 243
3.2.8.2 Comptes 33 - En cours de production de biens ---- 243
3.2.8.2.1 Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis ---- 243
3.2.8.3 Compte 39 - Dépréciations des stocks et en cours ---- 244
3.2.9 CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS ---- 244
3.2.9.1 Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés ---- 245
3.2.9.1.1 Compte 401 – Fournisseurs ordinaires ---- 245

3.2.9.1.1.1 Compte 4012 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations ---------- 245
3.2.9.1.1.2 Compte 4017 - Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions ---------- 245
3.2.9.1.1.3 Compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations ---------- 245
3.2.9.1.1.4 Compte 4047 - Fournisseur - Retenues de garanties et oppositions ---------- 245
3.2.9.1.1.5 Comptes 4081 Fournisseurs - Factures non parvenues et 4084 –Fournisseurs d'immobilisations Factures non parvenues ---------- 246
3.2.9.1.2 Compte 409 - Fournisseurs débiteurs ---------- 246
3.2.9.1.2.1 Compte 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes ---------- 246
3.2.9.1.2.2 Compte 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre-------- 246
3.2.9.1.2.3 Compte 4098 – Rabais, remises, ristournes, à obtenir et autres avoir non encore reçus -- ---------- 247
3.2.9.2 Compte 41 - Clients et comptes rattachés ----------247
3.2.9.2.1 Compte 411 - Clients prestations restauration et hébergement ---------- 247
3.2.9.2.1.1 Compte 4112 – Frais de restauration et d'hébergements au forfait (Elèves et étudiants)- ---------- 247
3.2.9.2.1.2 Compte 4113 – Frais de restauration à la prestation ---------- 247
3.2.9.2.2 Compte 412 - Clients - Autres prestations ---------- 248
3.2.9.2.2.1 Compte 4122 – Prestations de sorties et voyages scolaires ---------- 248
3.2.9.2.2.2 Compte 4123 - Prestations de formation ---------- 248
3.2.9.2.2.3 Compte 4128 - Autres prestations---------- 248
3.2.9.2.3 Compte 416 - Clients douteux ou litigieux ---------- 248
3.2.9.2.4 Compte 418 – Clients - produits non encore facturés ---------- 249
3.2.9.2.5 Compte 419 - Clients créditeurs ---------- 250
3.2.9.2.5.1 Comptes 4191 et 4192 Avances reçues ---------- 250
3.2.9.2.5.2 Compte 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir ------- 250
3.2.9.3 Compte 42 - Personnel et comptes rattachés ----------250
3.2.9.3.1 Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues ---------- 250
3.2.9.3.2 Compte 423 - Personnel - Remboursement de frais---------- 251
3.2.9.3.3 Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes ---------- 251
3.2.9.3.4 Compte 427 - Personnel - Oppositions---------- 251
3.2.9.3.5 Compte 428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir ---------- 251
3.2.9.3.5.1 Compte 4282 - Personnel - Dettes provisionnées pour congés à payer ---------- 252
3.2.9.3.5.2 Compte 4286 - Personnel - Autres charges à payer---------- 253
3.2.9.3.5.3 Compte 4287 - Personnel - Produits à recevoir ---------- 257
3.2.9.3.6 Compte 429 Déficits et débets des comptables et régisseurs ---------- 257
3.2.9.3.6.1 Compte 4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement ---------- 257
3.2.9.3.6.2 Compte 4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement ---------- 257
3.2.9.3.6.3 Comptes 4294 Débets constatés par arrêté du ministre et 4295 - Débets constatés par arrêté du juge des comptes---------- 258
3.2.9.4 Compte 43 - Sécurité sociale et organismes sociaux ----------258
3.2.9.4.1 Comptes 431 et 437 - Sécurité sociale et Autres organismes sociaux ---------- 258
3.2.9.4.2 Compte 438 - Organismes sociaux - Charges à payer, produits à recevoir ---------- 258
3.2.9.4.2.1 Compte 4382 - Organismes sociaux - Charges sociales sur congés à payer---------- 258

3.2.9.4.2.2 Compte 4386 - Organismes sociaux - Autres charges à payer ---- 259
3.2.9.4.2.3 Compte 4387 - Organismes sociaux - Produits à recevoir ---- 259
3.2.9.5 Compte 44 - Etat et autres collectivités publiques ---- 259
3.2.9.5.1 Compte 441 - État et autres collectivités publiques : subventions à recevoir ---- 259
3.2.9.5.1.1 Compte 4411 – État ---- 260
3.2.9.5.1.2 Compte 4412 – Collectivité de rattachement ---- 260
3.2.9.5.1.3 Compte 4414 - Subventions spécifiques d'établissements publics ---- 260
3.2.9.5.1.4 Compte 4416 Financements européens et 4417 - Financements internationaux (hors Europe) ---- 261
3.2.9.5.1.5 Compte 4418 - Autres subventions ---- 261
3.2.9.5.1.6 Compte 4419 - Avances sur subventions ---- 261
3.2.9.5.2 Compte 442 - État - Prélèvement à la source- Impôt sur le revenu ---- 261
3.2.9.5.3 Compte 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux et établissements publics ---- 261
3.2.9.5.4 Compte 445 – État - Taxes sur le chiffre d'affaires ---- 262
3.2.9.5.5 Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés ---- 263
3.2.9.5.6 Compte 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer, produits à recevoir. 263
3.2.9.5.6.1 Charges à payer (comptes 4482 et 4486) ---- 264
3.2.9.6 Compte 46 - Débiteurs et créditeurs divers ---- 264
3.2.9.6.1 Compte 461 - Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP) ---- 264
3.2.9.6.2 Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement ---- 264
3.2.9.6.2.1 Cessions d'immobilisations ---- 264
3.2.9.6.2.2 Cessions de valeurs mobilières de placement ---- 265
3.2.9.6.3 Compte 463 - Autres comptes débiteurs. Titres de recettes à recouvrer ---- 265
3.2.9.6.4 Compte 466 - Autres comptes créditeurs ---- 266
3.2.9.6.4.1 Compte 4662 -Demandes de paiement à payer ---- 266
3.2.9.6.4.2 Compte 4663 - Virements à réimputer ---- 266
3.2.9.6.4.3 Compte 4664 - Excédents de versement à rembourser ---- 266
3.2.9.6.4.4 Compte 4667 - Oppositions ---- 267
3.2.9.6.4.5 Compte 4668 Contrepartie opérations comptes de tiers ---- 267
3.2.9.6.5 Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs ---- 267
3.2.9.6.5.1 Compte 4672 - Caisse de solidarité ---- 267
3.2.9.6.5.2 Compte 4674 - Taxe d'apprentissage ---- 268
3.2.9.6.5.3 Compte 4676 Dons et legs ---- 268
3.2.9.6.5.4 Compte 4678 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs ---- 268
3.2.9.6.6 Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer ---- 269
3.2.9.6.6.1 Compte 4686 - Charges à payer ---- 269
3.2.9.6.6.2 Compte 4687 - Produits à recevoir ---- 269
3.2.9.6.7 Compte 469 - Autres tiers - Avances et acomptes versés ---- 269
3.2.9.7 Compte 47 - Comptes transitoires et d'attente ---- 269
3.2.9.7.1 Compte 471 – Recettes à classer ---- 269
3.2.9.7.1.1 Compte 4712- recettes à encaisser par prélèvement (responsables légaux) ---- 269

3.2.9.7.1.2 Compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier ---- 270
3.2.9.7.1.3 Compte 4718 - Autres recettes à classer ---- 270
3.2.9.7.1.4 Comptes 4721- Dépenses payées avant ordonnancement ---- 270
3.2.9.7.1.5 Compte 4722-Dépenses à effectuer par virement (responsables légaux)---- 270
3.2.9.7.1.6 Compte 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier ---- 270
3.2.9.7.1.7 Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser ---- 271
3.2.9.7.2 Comptes 476 et 477 différences de conversions en devises - Actifs et Passifs ---- 271
3.2.9.7.3 Comptes 478 – Autres comptes transitoires---- 271
3.2.9.8 Compte 48 - Comptes de régularisation ----272
3.2.9.8.1 Compte 486 - Charges constatées d'avance ---- 272
3.2.9.8.2 Compte 487 - Produits constatés d'avance ---- 272
3.2.9.9 Compte 49 - Dépréciation des comptes de tiers ----273

3.2.10 CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS----273

3.2.10.1 Compte 50 - Valeurs mobilières de placement (VMP) ----273
3.2.10.1.1 Comptes 506, 507 et 5081 Obligations, bons du Trésor, et autres valeurs mobilières ----- 274
3.2.10.1.1.1 Comptes 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées ---- 275
3.2.10.2 Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés----275
3.2.10.2.1 Compte 511 – Valeurs à l'encaissement ---- 275
3.2.10.2.1.1 Comptes 5113 - Chèques vacances à l'encaissement ---- 276
3.2.10.2.1.2 Compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement---- 276
3.2.10.2.1.3 Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement ---- 277
3.2.10.2.1.4 Compte 5116 - Prélèvements automatiques ---- 277
3.2.10.2.1.5 Compte 5117 - Effets impayés---- 278
3.2.10.2.1.5.1 Chèque impayé---- 278
3.2.10.2.1.5.2 Rejet de prélèvement---- 279
3.2.10.2.1.5.3 Rejet de paiement par carte bancaire---- 279
3.2.10.2.2 Comptes 515 - Trésor ---- 280
3.2.10.2.2.1 5151 - Compte Trésor---- 280
3.2.10.3 Compte 53 - Caisse ----280
3.2.10.3.1 Compte 531 - Caisse---- 280
3.2.10.4 Compte 54 - Régies d'avances de recettes et accréditifs ----281
3.2.10.4.1 Compte 543 - Régies – opérations de dépenses ---- 281
3.2.10.4.2 Compte 545 - Régies – opérations de recettes---- 282
3.2.10.4.3 Compte 548 - Avances pour menues dépenses---- 282
3.2.10.5 Compte 58 - Virements internes ----283
3.2.10.6 Compte 59 - Dépréciations des comptes financiers ----284

3.2.11 CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES----284

3.2.11.1 Principes généraux----284
3.2.11.2 Compte 60 - Achats et variation de stocks ----285
3.2.11.2.1 Comptes 601 et 602 - Achats d'approvisionnements et achats d'autres approvisionnements ---- 285

3.2.11.2.2 Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises) ---------- 285
3.2.11.2.2.1 Comptabilisation ---------- 285
3.2.11.2.3 Compte 606 - Achats non stockés de fournitures ---------- 286
3.2.11.2.3.1 Comptabilisation ---------- 286
3.2.11.2.4 Compte 609 - Rabais, remises et ristournes ---------- 286
3.2.11.3 Compte 61 - Services extérieurs ---------- 286
3.2.11.3.1 Compte 611 - Sous-traitance générale ---------- 287
3.2.11.3.2 Compte 612 – Redevances de crédit-bail ---------- 287
3.2.11.3.3 Compte 613 - Locations ---------- 287
3.2.11.3.4 Compte 614 - Charges locatives et de copropriété ---------- 288
3.2.11.3.5 Compte 615 - Entretien et réparation des éléments de l'actif ---------- 288
3.2.11.3.6 Compte 616 - Primes d'assurance ---------- 288
3.2.11.3.7 Compte 617 - Etudes et recherches ---------- 288
3.2.11.3.8 Compte 618 – Services extérieurs divers ---------- 288
3.2.11.3.9 Compte 619 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs ---------- 288
3.2.11.4 Compte 62 - Autres services extérieurs ---------- 289
3.2.11.4.1 Compte 621 personnels extérieurs à l'établissement ---------- 289
3.2.11.4.2 Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires ---------- 289
3.2.11.4.3 Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques ---------- 289
3.2.11.4.4 Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes ---------- 289
3.2.11.4.5 Compte 625 Déplacements, missions et réceptions ---------- 289
3.2.11.4.6 Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications ---------- 290
3.2.11.4.7 Compte 627 - Services bancaires ---------- 290
3.2.11.4.8 Compte 628 - Charges externes diverses ---------- 290
3.2.11.4.9 Compte 629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs ---------- 290
3.2.11.5 Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés ---------- 290
3.2.11.5.1 Compte 631 - impôts, taxes et versements assimiles sur rémunérations (administration des impôts) ---------- 290
3.2.11.5.2 Compte 632 - charges fiscales sur congés à payer ---------- 291
3.2.11.5.3 Compte 633 - impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) ---------- 291
3.2.11.5.4 Compte 635 - autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) - 291
3.2.11.5.5 Compte 637 - autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) ---------- 291
3.2.11.6 Compte 64 - Charges de personnel ---------- 291
3.2.11.6.1 Comptes 641,642,644 ---------- 291
3.2.11.7 Compte 65 - Autres charges de gestion courante ---------- 292
3.2.11.7.1 Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ---------- 292
3.2.11.7.2 Compte 653 - Transferts et contributions à des collectivités ou à divers organismes ------- 292
3.2.11.7.3 Compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables ---------- 293
3.2.11.7.4 Compte 656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ---------- 293
3.2.11.7.5 Compte 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante -- ---------- 294

3.2.11.7.6 Compte 658 – diverses autres charges ---- 294
3.2.11.7.6.1 Compte 6581 - pénalités ---- 294
3.2.11.7.6.2 Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation de titre de recette des exercices antérieurs ---- 294
3.2.11.7.6.3 Compte 6584 – Déficits (RGP) ou débets (RPP avant 2023) ---- 295
3.2.11.7.6.4 Compte 6585 – Dons, libéralités ---- 296
3.2.11.7.6.5 Compte 6586 - Contributions entre établissements ---- 296
3.2.11.7.6.6 Compte 6588 – Autres charges diverses ---- 296
3.2.11.8 Compte 66 - Charges financières ---- 296
3.2.11.8.1 Compte 666 - Pertes de change ---- 296
3.2.11.8.2 Compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ---- 296
3.2.11.8.3 Compte 668 - Autres charges financières ---- 297
3.2.11.9 Compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions ---- 297
3.2.11.9.1 Compte 681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation - 297
3.2.11.9.2 Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions. Charges financières ---- 298
3.2.12 CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS ---- 299
3.2.12.1 Principes généraux ---- 299
3.2.12.2 Compte 70 - Ventes ---- 299
3.2.12.2.1 Comptabilisation ---- 299
3.2.12.3 Compte 71 - Production stockée ---- 300
3.2.12.4 Compte 72 - Production immobilisée ---- 300
3.2.12.4.1 Comptabilisation ---- 301
3.2.12.5 Compte 74 - Subventions d'exploitation ---- 301
3.2.12.5.1 Comptabilisation ---- 301
3.2.12.6 Compte 75 - Autres produits de gestion courante ---- 302
3.2.12.6.1 Compte 751 - Redevances pour brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires ---- 302
3.2.12.6.2 Compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif ---- 302
3.2.12.6.3 Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante ---- 302
3.2.12.6.3.1 Compte 7584 - Indemnisation et contentieux ---- 303
3.2.12.7 Compte 76 - Produits financiers ---- 303
3.2.12.7.1 Comptes 761 à 764 ---- 303
3.2.12.7.2 Compte 765 - Escomptes obtenus ---- 304
3.2.12.7.3 Compte 766 - Gains de change ---- 304
3.2.12.7.4 Compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ---- 304
3.2.12.7.5 Compte 768 - Autres produits financiers ---- 305
3.2.12.8 Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions ---- 305
3.2.12.8.1 Comptabilisation ---- 305
3.2.13 CLASSE 8 – COMPTES SPECIAUX ---- 306
3.2.13.1 Compte 80 - Engagements hors bilan ---- 307

3.2.13.1.1 Comptes 801 et 802 (comptabilité des engagements) ---- 307
3.2.13.1.2 Compte 809 – Contrepartie des engagements ---- 308
3.2.13.2 Compte 86 - Valeurs inactives ---- 308
3.2.13.2.1 Comptabilisation ---- 308
3.2.13.3 Compte 89 - Bilan ---- 310
3.2.13.3.1 Compte 890 - Bilan d'ouverture ---- 310

4. TOME 4 : LE COMPTE FINANCIER ---- 311

4.1 Dispositions générales ---- 311

4.2 Préparation du compte financier ---- 311

4.2.1 LES OPERATIONS COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE ET PREPARATOIRES AU LANCEMENT DU COMPTE FINANCIER ---- 311

4.2.1.1 L'arrêté des écritures ---- 311
4.2.1.1.1 L'arrêté des comptes de bilan ---- 311
4.2.1.1.2 L'arrêté des comptes de charges et de produits ---- 312
4.2.1.2 Établissement de la balance définitive ---- 312

4.3 Le contenu du compte financier ---- 312

4.3.1 LES PIECES DU COMPTE FINANCIER ---- 312

4.3.2 LE COMPTE RENDU DE GESTION ---- 313

4.3.3 L'ANNEXE ---- 313

4.4 Arrêt et transmission du compte financier ---- 323

4.4.1 ARRET DU COMPTE FINANCIER ---- 323

4.4.2 TRANSMISSION AUX AUTORITES DE TUTELLE ---- 323

4.4.3 PRODUCTION DES COMPTES ---- 323

4.4.4 CONSERVATION DU COMPTE FINANCIER ---- 323

4.5 Les indicateurs financiers ---- 323

4.5.1 LA DETERMINATION ET L'AFFECTATION DU RESULTAT ---- 323

4.5.1.1 La détermination du résultat ---- 323
4.5.1.2 L'affectation du résultat ---- 324

4.5.2 LA DETERMINATION DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT ---- 324

4.5.2.1 Définition ---- 324
4.5.2.2 Calcul ---- 324

4.5.3 LES INDICATEURS DU BILAN ---- 325
4.5.3.1 Le fonds de roulement net global ---- 325
4.5.3.2 Le besoin en fonds de roulement ---- 325
4.5.3.3 La trésorerie ---- 326
4.5.3.4 Les autres indicateurs financiers ---- 326
4.6 Base de report d'informations Cofi-pilotage ---- 327
4.7 Désignation d'un commis d'office ---- 327
4.8 La restructuration des EPLE (fermeture ou fusion) ---- 328
4.8.1 L'ENGAGEMENT DE LA PROCEDURE DE FERMETURE D'UN EPLE ---- 329
4.8.2 LA GESTION BUDGETAIRE ---- 329
4.8.3 CAS D'UNE FUSION ---- 330
4.8.3.1 Le compte financier à la date de la restructuration d'un EPLE (fermeture, fusion…) : ---- 330
4.9 La comptabilité générale ---- 330
5. ANNEXES ---- 332
5.1 Annexe 1 : Planches comptables ---- 332
5.1.1 Planches 1 et 2 : Schemas d'écritures – depenses et recettes ---- 332
5.1.2 Planche 3 : Schémas d'écritures – Affectation en N+1 du résultat ---- 334
5.1.3 Planche 4 : Schémas d'écritures – Biens acquis sur financement externe. ---- 335
5.1.4 Planche 5 : schémas d'écritures – Biens acquis sur fonds propres ---- 336
5.1.5 Planche 6 : Schémas d'écritures – Charges à payer ou immobilisations à payer ---- 337
5.1.6 Planche 7 : Schémas d'écritures – Produits à recevoir ---- 338
5.1.7 Planche 8 : Schémas d'écritures – Charges et produits constatés d'avance. ---- 339
5.1.8 Planche 9 : Schémas d'écritures – Dépenses avant ordonnancement – Encaissements ---- 340
5.1.9 Planche 10 : Schémas d'écritures - Provisions et dépréciations ---- 341
5.1.10 Planche 11 : Schémas d'écritures – Opérations pour compte de tiers ---- 342
5.1.11 Planche 12 : Schémas d'écritures – Régie de recettes ---- 343
5.1.12 Planche 12bis : Schémas d'écritures – Régie d'avances ---- 344
5.1.13 Planche 13 : Schémas d'écritures – Evolution des stocks et en-cours ---- 345

5.1.14 Planche 14 : Schémas d'écriture – Avances et acomptes.----------346

5.1.15 Planche 15 : Schémas d'écriture – Valeurs inactives----------347

5.1.16 Planche 16 : Schémas d'écritures – Comptes de liaison budgets annexes ----------348

5.1.17 Planche 17 : Schémas d'écritures – Encaissements CB et commissions bancaires.----------349

5.1.18 Planche 18 : Schémas d'écritures – Comptabilisation des financements----------350

5.1.19 Planche 19 : Schémas d'écriture – Production immobilisée.----------352

5.1.20 Planche 20 : Schémas d'écritures – Paye à façon - Exemple pour les AED ----------353

5.1.21 Planche 21 : Schémas d'écritures – Paye----------355

5.1.22 Planche 22 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues. ----------357

5.1.23 Planche 23 : Schémas d'écritures – Rabais, remises, ristournes obtenues accordées par l'établissement. - 358

5.1.24 Planche 24 : Schémas d'écritures – Engagements hors bilan – Crédit-bail ----------359

5.1.25 Planche 25 : Schémas d'écritures – Responsabilité des gestionnaires publics ----------360

5.1.26 Planche 26: Schémas d'écritures – Différence de conversion en devises ----------362

5.2 Annexe 2 : Les principaux textes ----------363

TOME 1 : L'ETABLISSEMENT PUBLIC LOCAL D'ENSEIGNEMENT ACTEURS ET ENVIRONNEMENT

1.1 Organisation et fonctionnement des établissements publics locaux d'enseignement

1.1.1 STATUT ET MISSIONS DES ETABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT

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 L421-1 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.

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 R421-2 du code de l'éducation.

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 ou encore le compte rendu d'activité.

Par ailleurs, le Titre 1er du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), est applicable aux EPLE conformément aux dispositions combinées des articles 1 et 4 de ce même décret.

Ainsi, et conformément à l'article L421-1 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 L216-5 et L216-6 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) ».

Depuis le 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.

Conformément aux dispositions de l'article R421-25 du code de l'éducation, le conseil d'administration est convoqué par le chef d'établissement au moins trois fois par an, les convocations sont envoyées au moins huit jours (un jour en cas d'urgence) à l'avance accompagnées de l'ordre du jour et des documents préparatoires.

Le conseil d'administration 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.

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.

Dans l'hypothèse où 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.

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 R421-14 à R421-19 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 L421-2 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 R421-29 du code de l'éducation. Les représentants des collectivités sont désignés par son assemblée délibérante, à la suite de chaque renouvellement partiel ou total de l'assemblée (article R421-33). Les personnalités qualifiées sont désignées pour trois ans (article R431-34).

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 R421-63).

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 (cf. §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 7° de l'article R421-20 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 R421-23 du code de l'éducation) 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 L521-3 du code de l'éducation ;
- 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 (articles R216-4 à R216-16 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 R421-62 du code de l'éducation).

1.1.2.2 La commission permanente

La commission permanente, dont le fonctionnement est régi par les articles R421-37 à R421-40 du code de l'éducation, est facultative. Le conseil d'administration se prononce, lors de la première réunion qui suit le renouvellement de ses membres élus, sur la création d'une commission permanente et sur les compétences qu'il décide, en application du dernier alinéa de l'article L421-4, de lui déléguer parmi celles mentionnées aux 6°, 7°, 8°, 9°, 10° et 12° de l'article R421-20. (article R421-22 du code de l'éducation).

Elle comprend des représentants de l'administration, des personnels, des usagers et de la collectivité de rattachement.

La commission permanente exerce les compétences que le conseil d'administration lui a déléguées en application de l'article R421-22 du même code. Le chef d'établissement rend compte au conseil d'administration, lors de la prochaine séance, des décisions prises par la commission permanente. Lorsqu'elle a été créée, il peut soumettre à la commission permanente toute question sur laquelle il souhaite recueillir son avis.

La délégation consentie à la commission permanente par le conseil d'administration est valable jusqu'au renouvellement 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. §1.1.2.3.3 ci-dessous).

1.1.2.3 Le 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.

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 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. 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 20131. 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 (cf. §2.3.4.10.2).

En vertu de l'article 12 du décret du 7 novembre 2012 précité, la responsabilité des ordonnateurs est une responsabilité disciplinaire, pénale et civile.

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

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).

Lorsqu'elle a été créée, le conseil d'administration peut soumettre à la commission permanente toute question sur laquelle il souhaite recueillir son avis.

[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.

1.1.2.3.3 Le chef d'établissement transmet les actes de l'établissement

Les articles R421-54 et R421-55 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 R421-54 et suivants 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 R421-56 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.

1.1.2.3.4 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 sont administrés par la collectivité dont ils dépendent statutairement. Le président de la collectivité territoriale de rattachement exerce l'autorité hiérarchique et le chef d'établissement l'autorité fonctionnelle.

L'adjoint gestionnaire est chargé, sous l'autorité du chef d'établissement, 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.

L'article 145 de la loi 2022-217 du 21 février 2022 relative à la différenciation, la décentralisation, la déconcentration et portant diverses mesures de simplification de l'action publique locale (dite loi 3DS) dispose que la collectivité territoriale exerce, au titre des compétences qui lui incombent en matière de restauration, d'entretien général et de maintenance des infrastructures et des équipements, une autorité fonctionnelle sur l'adjoint du chef d'établissement chargé des fonctions de gestion matérielle, financière et administrative, dans le respect de l'autonomie de l'établissement définie à l'article L421-4 du même code.

Les conditions d'exercice de l'autorité fonctionnelle de la collectivité sur l'adjoint gestionnaire font l'objet de stipulations dans la convention bilatérale précitée (ou dans un document ad hoc) conclue entre l'EPLE et la collectivité de rattachement prévue à l'article L421-23 du Code de l'éducation.

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.

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

Ces compétences sont énoncées aux articles L421-3 et R421-9 à R421-12 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.

1.1.2.3.6 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 de signature est nominative et doit précisément définir l'étendue des compétences déléguées ; elle a pour objectif de décharger le délégant d'une partie de sa tâche matérielle et ne fait pas perdre à son auteur l'exercice de sa compétence ; elle prend fin lorsque le chef d'établissement ou le délégataire quitte ses fonctions.

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 3ème alinéa du III de l'article R421-13 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 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.

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

La note du ministère de l'éducation nationale du 28 juillet 2023 relative à la présentation des nouvelles fiches métiers et au déploiement de nouvelles fonctions dans la filière administrative au sein des EPLE et des services de l'éducation nationale souligne que l'adjoint gestionnaire est désormais dénommé « Secrétaire général d'EPLE ».

Sans préjudice des dispositions susmentionnées, la présente instruction financière rapporte le terme « adjoint gestionnaire » en raison de son emploi dans les textes législatifs et règlementaires en vigueur, qu'elle cite *in extenso*.

Aux termes de l'article R421-13 du code de l'éducation, le chef d'établissement est secondé par un adjoint-gestionnaire 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. §1.1.2.3.6), 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.

L'article 145 de la loi dite « 3DS » instaure une autorité fonctionnelle de la collectivité territoriale à l'égard de l'adjoint gestionnaire, qui peut porter sur les champs de la restauration scolaire, de l'entretien général et de la maintenance des infrastructures et des équipements, y compris informatiques. Elle ne peut notamment pas concerner les attributions budgétaires et comptables de l'adjoint gestionnaire.

L'autorité fonctionnelle de la collectivité sur l'adjoint gestionnaire s'exerce dans le respect de l'autonomie de l'établissement, c'est-à-dire dans le cadre des attributions du conseil d'administration, des responsabilités du chef d'établissement et des compétences de l'adjoint gestionnaire, et dans le respect des compétences de la collectivité territoriale de rattachement.

Dans le champ de l'autorité fonctionnelle reconnue par la loi dite « 3DS », et dans des conditions qui auront été préalablement définies dans la convention bilatérale, la collectivité dépositaire de cette autorité a donc la compétence vis-à-vis de l'adjoint gestionnaire :

- De lui communiquer des objectifs au regard des moyens alloués, de préciser les orientations de travail qui en découlent et de fixer les délais et les modalités de la réalisation ;
- De lui adresser des instructions (concernant notamment les adjoints techniques territoriaux des établissements d'enseignement, l'utilisation des référentiels/progiciels métiers qu'elle met le cas échéant à sa disposition, le renseignement des enquêtes propres à la collectivité de rattachement, etc.) ;
- De suivre la mise en œuvre de ces instructions et objectifs, notamment au travers d'échanges de fréquence variable pouvant prendre la forme d'un dialogue de gestion ;
- De transmettre, si elle l'estime nécessaire, un avis au chef d'établissement en vue de l'évaluation professionnelle annuelle ;
- De contribuer à définir librement le contenu de sa formation professionnelle sous réserve qu'il soit en lien avec ses missions ou son environnement de travail ;
- De le convoquer aux sessions de formation nécessaires à l'exercice des missions concernées par l'autorité fonctionnelle selon des modalités compatibles avec l'organisation du service ;
- De l'associer à toute instance, réunion et groupe de travail intéressant ses activités.

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 L421-23 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 d'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 juridiques 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 de l'ordonnancement des recettes et des dépenses ;
- 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 DDFPT 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 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 R421-62 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 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

L'agent comptable d'un EPLE est nommé par le recteur, par délégation de pouvoir du ministre chargé de l'éducation[2], parmi les personnels de l'administration scolaire et universitaire (cf. article R421-65 du code de l'éducation) après information préalable de la collectivité de rattachement. Il appartient à un corps de catégorie A[3].

En outre, la nomination d'un comptable public est soumise à des formalités particulières décrites par l'arrêté du 29 décembre 2022 relatif à l'organisation du service des comptables publics et la note de service du 5 avril 2023 relative à l'organisation du service des agents comptable d'EPLE.

1.1.2.5.1.1 La prestation de serment

Aux termes de l'article 14-1 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la GBCP, les comptables publics sont, avant d'être installés dans leur premier poste, astreints à la prestation de serment. Le serment professionnel est l'acte par lequel les comptables publics jurent de s'acquitter de leurs fonctions avec probité et fidélité et de se conformer exactement aux lois et règlements qui ont pour objet d'assurer l'inviolabilité et le bon emploi des fonds publics. Le serment n'est prêté qu'une fois.

Les agents comptables d'EPLE prêtent serment auprès du recteur d'académie ou de son représentant.

Le représentant doit être désigné dans l'acte de délégation de signature rectoral. La mention à y inclure est la suivante : « M/Mme (Nom-prénom + fonction) représente le recteur d'académie pour recevoir le serment des agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement[4], en application de l'article 14-1 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et de l'arrêté du 29 décembre 2022 relatif à l'organisation du service des comptables public. Il est habilité à signer les documents afférents à cette prestation de serment ».

Le recteur d'académie ou son représentant peut recevoir le serment des nouveaux agents comptables de manière groupée. Il est recommandé aux autorités habilitées de ne pas excéder le délai raisonnable de trois mois à six mois après la nomination, pour organiser ces cérémonies.

Le texte de la prestation de serment est fixé par l'article 1er du décret n° 2004-208 du 3 mars 2004 relatif aux modalités de prestation des comptables publics. Avant de recevoir lecture de la prestation de serment par le comptable, le recteur ou son représentant peut par exemple rappeler le cadre, la responsabilité et les enjeux de la fonction de comptable public.

La prestation de serment donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal par le recteur ou son représentant. Le document est signé par l'autorité ayant reçu la prestation. Un exemplaire est remis à l'intéressé qui le conserve.

Une copie du procès-verbal est conservée dans le dossier personnel du comptable.

[2]Article R421-65 du code de l'éducation et arrêté du 29 juin 1987 portant délégation de pouvoir aux recteurs d'académie en matière de nomination d'agents comptables

[3] Décret n° 2011-1317 du 17 octobre 2011 portant statut particulier du corps interministériel des attachés d'administration de l'État et décret n° 83-1033 du 3 décembre 1983 portant statuts particuliers des corps de l'administration scolaire et universitaire et fixant les dispositions applicables à l'emploi d'administrateur de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche

[4] Le recteur d'académie reçoit également le serment des agents comptables des collèges et lycées d'Etat relevant de l'article D211-12 du code de l'éducation. Le cas échéant, cette catégorie d'établissements doit être incluse dans l'arrêté de délégation de signature.

A noter :

- Les prestations de serment effectuées dans le cadre du régime de responsabilité personnelle et pécuniaire restent valables ;
- Les agents comptables des établissements implantés dans les territoires relevant de l'article 73 de la constitution restent au soumis au régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire (article 60 de la loi de finances pour 1963). Dès lors, ils continuent de prêter serment devant le juge des comptes.

1.1.2.5.1.2 L'installation et la remise de service

La date d'installation est fixée par le recteur d'académie, soit sur l'arrêté de nomination, soit sur un document *ad hoc*.

La remise de service constate le transfert de la direction de l'agence comptable du comptable sortant vers le comptable entrant (A). Elle se tient dans un calendrier déterminé (b) et donne lieu à la rédaction d'un PV contradictoire (C).

A) Le transfert de direction du poste comptable

La remise de service constate le transfert de la direction de l'agence comptable du comptable sortant vers le comptable entrant[5].

Une remise de service doit également être effectuée lors du transfert de la comptabilité d'un ou plusieurs postes comptables, en totalité ou en partie, vers un ou plusieurs autres postes comptables, dans les cas suivants :

- A l'occasion de modifications organisationnelles emportant un transfert d'assignation : en cas de fusion ou d'absorption d'un ou de plusieurs EPLE et/ou transfert de budget(s) annexe(s) ;
- En cas de fermeture d'établissement, avec reprise de son patrimoine par un autre établissement, sur demande de la collectivité de rattachement propriétaire, seule juridiquement compétente pour se prononcer.

La remise de service a lieu en la présence de l'agent comptable entrant et de l'agent comptable sortant. A titre facultatif, le recteur d'académie, le chef d'établissement et le directeur départemental des finances publiques peuvent y être associés. La présence de ces autorités (ou de leurs représentants) est possible dans tous les cas de figure. En fonction des circonstances *(première nomination dans les fonctions de comptable, détournement de fonds, décès, par exemple),* l'agent comptable peut de sa propre initiative solliciter leur accompagnement. La remise intervient, en principe, dans les locaux du poste de l'agent comptable sortant.

En cas d'empêchement, les agents comptables entrants et sortants peuvent se faire représenter. Ces représentants sont désignés par mandat au sens de l'article 16 du décret du 7 novembre 2012 susmentionné. Le mandat, passé sous seing privé, est signé par le comptable et par son mandataire. Il donne qualité au mandataire pour signer au nom du comptable et sous sa responsabilité le PV de remise de service. En cas de décès ou d'empêchement du comptable, l'autorité qui a fixé la date d'installation désigne un représentant.

[5] Elle réunit ces deux agents ou leurs représentants éventuels (au sens de l'article 12 du décret relatif à la GBCP).

B) Le calendrier

La remise de service est fixée :

- Soit au matin de la date de l'installation du comptable entrant ;
- Soit à la date du transfert effectif de la comptabilité (en cas de fermeture ou de fusion d'établissements, si cela entraîne un changement d'agence comptable) ;
- Soit à la date du rattachement d'un EPLE à une nouvelle agence comptable[6].

La date de la remise de service peut être communiquée aux agents comptables entrant et sortant par courriel (avec demande d'accusé de réception électronique) à l'adresse professionnelle des comptables ou, à défaut, à leur adresse personnelle.

C) Le procès-verbal

La remise de service donne lieu à la rédaction d'un procès-verbal contradictoire, qui atteste le transfert de la comptabilité pour le numéraire et les valeurs diverses. En cas de désaccord sur le numéraire ou les valeurs diverses, les comptables demandent l'intervention d'un agent du poste ou d'un représentant de l'autorité hiérarchique pour régler le désaccord. Les pièces justificatives[7] sont annexées au procès-verbal[8].

Le procès-verbal est signé par les agents comptables entrants et sortants (ou leurs représentants, le cas échéant). Il est signé en quatre exemplaires :

- Un exemplaire pour le comptable sortant ;
- Un exemplaire pour le comptable entrant ;
- Un exemplaire transmis au rectorat ;
- Un exemplaire pour archivage dans le service.

Le procès-verbal de remise de service et ses annexes peuvent être transmis au rectorat sous forme dématérialisée.

L'un ou l'autre des comptables qui refuse de signer le procès-verbal communique le motif de l'absence de signature et du désaccord à l'autorité académique, par courrier électronique. Celle-ci précise, sur le procès-verbal, le motif du refus de signature.

Le refus de signer le procès-verbal par le comptable entrant (ou son représentant) équivaut à un refus d'installation dans le poste ; ce qui donne lieu à la mise en place d'un intérim organisé par l'autorité académique.

L'absence de signature du comptable sortant, son empêchement à signer ou son absence de représentation à la remise de service fait l'objet d'une mention sur le procès-verbal par le comptable entrant, qui lui (ou son représentant) signe le document.

[6] La remise de service peut également être faite le soir du dernier jour ouvré précédant l'une de ces dates. Si la date d'installation correspond à un jour non ouvré, la remise de service a lieu le matin du premier jour ouvré suivant ou le soir du dernier jour ouvré précédant cette date.

[7] Ces pièces sont issues de l'application de gestion budgétaire et comptable (GFC) ou du nouveau système d'information financière OP@LE. Se reporter à l'annexe 1 à la présente note. Par ailleurs, en cas de cessation définitive de fonction du comptable sortant, le procès-verbal précise l'adresse à laquelle il se retire.

[8] Si l'un ou l'autre des agents comptables, ou les deux, n'étaient pas présents et se sont fait représentés : joindre les mandats sous seing privé (procurations).

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 R421-64 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 R421-68 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. §2.3.4.10 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), qui le transmet à la Cour des comptes. L'ordre de réquisition doit également être joint au compte financier. En cas de réquisition, les ordonnateurs sont justiciables de la Cour des comptes.

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. Dans le cadre de sa mission de conseil auprès de l'ordonnateur, il présente la balance des comptes du grand livre, 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.

1.1.2.5.2.1 La procédure de signalement

L'alinéa 1er de l'article L.131-7 du CJF introduit la possibilité pour l'agent comptable de signaler à l'ordonnateur toute opération susceptible de relever d'une infraction sanctionnée par le juge financier : « *Dans les conditions prévues par décret, le comptable peut signaler à l'ordonnateur toute opération qui serait de nature à relever des infractions prévues à l'article L.131-9.* »

Au sens de l'article L.131-9 du CJF, les faits pouvant faire l'objet d'un signalement relèvent d'un large spectre et peuvent concerner à la fois des opérations relatives à l'exécution de dépenses, le recouvrement de recettes ou encore la gestion des biens de l'organisme procédant d'une faute grave et causant un préjudice financier significatif.

L'arrêté du 19 décembre 2023 relatif aux modalités de mise en œuvre de la procédure de signalement prévue au second alinéa de l'article 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précise les modalités d'application de cette nouvelle compétence de l'agent comptable.

Ainsi, aux termes de l'article 1er de l'arrêté, l'agent comptable adresse le signalement motivé par écrit et signé à l'ordonnateur. Le signalement devra se référer expressément à l'arrêté du 19 décembre 2023 et devra comprendre notamment une description de l'opération en cause, ainsi qu'un rappel de la règle de droit à laquelle l'opération semble contrevenir.

L'article 2 de l'arrêté précise que concomitamment, les agents comptables d'établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'Éducation nationale et les agents comptables des collèges et lycées d'État, listés à l'article D211-12 du code de l'éducation devront transmettre une copie du signalement au recteur d'académie.

L'instruction du 26 février 2024 relative à la mise en œuvre du dispositif de signalement prévu à l'article L.131-7 du code des juridictions financières pour les opérations de l'État et des organismes publics nationaux[9] précise les modalités de mise en œuvre du signalement ainsi que les faits susceptibles de faire l'objet d'un signalement par les agents comptables des organismes publics nationaux auprès de l'ordonnateur. Il est possible pour les agents comptables des EPLE de s'inspirer des modalités indiquées dans cette instruction.

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 29 décembre 2022 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 pas astreint à la prestation de serment.

[9] Instruction n°2023/12/329 du 26 février 2024 « Mise en œuvre du dispositif de signalement à l'article 131-7 du code des juridictions financières pour les opérations de l'État et des organismes publics nationaux » et ses annexes

L'intérim s'applique au poste comptable dans son intégralité, à savoir au siège de l'agence comptable et aux EPLE rattachés (budgets principaux et budgets annexes, le cas échéant).[10]

En cas de difficultés, voire d'impossibilité à confier l'intérim d'un poste à un seul et même comptable, le Recteur d'académie conserve la possibilité de modifier la carte comptable selon les modalités habituelles, après avis des conseils d'administration des établissements concernés et des collectivités territoriales de rattachement (cf. §1.2.1.2).

1.1.2.6 Les régisseurs

Les établissements publics locaux d'enseignement peuvent constituer des régies selon la procédure définie 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'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.

Conformément à l'article 22 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable public (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 responsable.

Un régisseur est dit de « recettes » lorsqu'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.

Les régisseurs de recettes et/ou d'avances et leurs suppléants sont nommés par le chef d'établissement parmi le personnel de l'EPLE, avec l'agrément de l'agent comptable.

De manière générale, les régisseurs sont choisis parmi le personnel permanent du service auprès duquel est instituée la régie. Il est interdit de confier les fonctions de régisseur à un agent exerçant les fonctions d'ordonnateur ou ayant reçu délégation à cet effet. Il peut cependant être dérogé à cette règle dans les conditions fixées à l'article 9 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 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, et précisées par l'arrêté du 13 août 2020 précité.

[10] Cf. article 14 du décret n° 2012-1246 relatif à la GBCP.

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).

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 globalisé ;
- 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 L421-1 et L421-14 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 ne sont 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 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 R421-20 du code de l'éducation ;
- 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 R421-60 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.

Les marchés sont obligatoirement passés par écrit à partir de 25 000 euros hors taxes et prennent effet à la date de réception de la notification par le titulaire (article 2112-1 du code de la commande publique).

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.

1.1.3.1.4 Les contrôles externes en cours de gestion

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

1.1.3.1.4.1 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, de l'enseignement supérieur et de la recherche, des sports.

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.

1.1.3.1.4.2 Les contrôles de la direction régionale ou départementale des finances publiques

Conformément à l'article R421-78 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.

1.1.3.2 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 deux missions :

- 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. article L233-1 du code des juridictions financières et cf. §2.3.4.10.2 ci-après).

1.1.3.2.1 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.

1.1.3.2.2 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.

1.1.3.3 Les autres contrôles

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

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 décret 2023-349 du 9 mai 2023 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 dont le maximum ne pourra pas excéder six mois de rémunération de la personne faisant l'objet de la sanction à la date de l'infraction.

1.1.3.4 La responsabilité financière des gestionnaires publics (RGP)

Entrée en vigueur au 1er janvier 2023, la réforme de la responsabilité des gestionnaires publics a mis fin au régime de responsabilité personnelle et pécuniaire propre aux comptables et régisseurs et a rénové le régime de responsabilité financière commun à l'ensemble des gestionnaires publics précédemment sanctionné par la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) et aujourd'hui de la compétence de la Cour des comptes (chambre du contentieux en première instance, cour d'appel financière en appel) et du Conseil d'Etat en tant que juge de cassation.

L'objectif de la réforme est double :

- Contribuer à la modernisation de la gestion publique, par un renforcement du pilotage par les enjeux et par les risques ;
- Concentrer l'intervention du juge financier sur les infractions les plus graves portant sur les enjeux financiers les plus importants ou les plus attentatoires à l'ordre public financier, en sanctionnant celui dont l'action est à l'origine de l'infraction.

Les développements ci-après concernent le volet juridictionnel de la réforme. S'agissant de la modernisation de la gestion publique, et en particulier des outils et méthodes sur la maîtrise des risques, il convient de se reporter aux paragraphes afférents de la présente instruction.

La responsabilité est recherchée au plus près de la faute et la sanction est proportionnée à cette dernière, avec prise en compte de la participation de l'ensemble des acteurs. Le régime poursuit plusieurs infractions :

- Une infraction dite « générique » relevant du non-respect des règles d'exécution des recettes et des dépenses ou de la gestion des biens, constitutif d'une faute grave et ayant entraîné un préjudice financier significatif ;
- Des infractions dites « spécifiques », telles que la non production des comptes dans les délais réglementaires, la gestion de fait, l'inexécution d'une décision de justice, l'engagement de dépenses sans y être habilité, l'octroi d'un avantage injustifié à soi-même ou à autrui par intérêt personnel direct ou indirect par exemple.

Le principe de la séparation ordonnateur / comptable est maintenu, et chaque acteur de la chaîne financière, ordonnateur et comptable, reste responsable de ses agissements (le régime ne remet pas en cause le partage des responsabilités et de compétences des services ordonnateurs et comptables).

1.1.3.4.1 Les justiciables

Le champ des justiciables est défini aux articles L131-1 à L131-8 du code des juridictions financières. Excluant les membres du Gouvernement et les élus locaux, il comprend notamment tout fonctionnaire ou agent civil ou militaire de l'État, des collectivités territoriales, de leurs établissements publics ainsi que des groupements des collectivités territoriales (alinéa 2 de l'article L. 131-1 du Code des juridictions financières (CJF)).

Par exception, en cas de gestion de fait, les ministres et les élus locaux sont responsables devant la Cour des comptes. Les élus locaux sont également justiciables en cas d'inexécution de décision de justice ou, lorsqu'ayant fait usage de leur pouvoir de réquisition, ils ont accordé à autrui, à eux-mêmes ou à une personne morale, un avantage injustifié par intérêt personnel direct ou indirect.

En conséquence, les ordonnateurs, les comptables d'EPLE et leurs services font partie de la liste des justiciables, qui comprend également les autorités de tutelle « lorsqu'elles ont approuvé les faits » relevant de l'infraction générique (alinéa 2 de l'article L. 131-9 du Code des juridictions financières).

1.1.3.4.2 Les infractions

A) L'infraction dite « générique »

Cette infraction vise tout justiciable qui, par le non-respect des règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens de l'État, des collectivités, établissements et organismes soumis au contrôle de gestion de la juridiction financière, commet une faute grave ayant causé un préjudice financier significatif à la structure. La caractérisation de l'infraction suppose donc de démontrer l'existence de plusieurs éléments cumulatifs :

- L'existence d'une faute grave ;
- La matérialisation d'un préjudice financier significatif ;
- Le lien de causalité entre la faute grave et le préjudice financier significatif.

Le caractère significatif du préjudice financier est évalué en tenant compte de son montant au regard du budget de l'entité ou du service relevant de la responsabilité du justiciable.

B) Les infractions spécifiques

Des infractions spécifiques sanctionnent certains agissements et fautes de gestion des acteurs de la chaîne financière. Ainsi, un justiciable peut être sanctionné :

- Si ses agissements ont pour effet de faire échec à une procédure de mandatement d'office (art. L. 131-11 du CJF) ;
- S'il a procuré-un avantage injustifié (pécuniaire ou en nature) à une personne morale, à autrui ou à soi-même, en méconnaissance de ses obligations et par intérêt personnel direct ou indirect (art. L. 131-12 du CJF) ;
- S'il n'a pas produit les comptes dans les conditions prévues réglementairement (cf. art. L. 131-13 1° du CJF). Cette infraction peut recouvrir la production tardive des comptes, leur incomplétude (absence d'inventaire ou d'annexes obligatoires) voire leur défaut de sincérité ou de fiabilité ;
- S'il a engagé une dépense sans respecter les règles applicables en matière de contrôle budgétaire (art. L. 131-13 2° du CJF) ;
- S'il a engagé une dépense sans en avoir le pouvoir ou sans avoir reçu délégation pour le faire (art. L. 131-13 3° du CJF) ;
- Si ses agissements ont entraîné la condamnation d'une personne morale de droit public ou d'un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public au paiement d'une astreinte en raison de l'inexécution totale ou partielle ou de l'exécution tardive d'une décision de justice (art. L. 131-14 du CJF) ;
- S'il a commis l'infraction de gestion de fait visée à l'article L. 131-15 du CJF.

1.1.3.4.3 L'exonération de la responsabilité

Les justiciables peuvent être exonérés de leur responsabilité lorsqu'il existe des circonstances exceptionnelles ou constitutives de la force majeure ou lorsque leur action se limite à appliquer les directives ou à suivre les instructions.

Le code des juridictions financières prévoit des mécanismes exonératoires de la responsabilité :

- L'ordre du supérieur hiérarchique : sauf cas d'instruction donnée manifestement illégale et de nature à compromettre gravement à un intérêt public, le justiciable qui agit conformément aux instructions préalables de son supérieur hiérarchique et d'une personne habilitée n'est passible d'aucune sanction. La responsabilité du supérieur hiérarchique ou de la personne habilitée se substitue, dans ce cas, à la sienne (article L131-5 du CJF) ;
- La décision d'une autorité non justiciable (organe délibérant d'une collectivité locale, élu local…) : organe délibérant d'une collectivité locale, élu local… (art. L. 131-6 du CJF). Il est dans ce cas nécessaire que l'organe délibérant ait été dûment informé sur l'affaire et que la délibération présente un lien direct avec celle-ci.

1.1.3.4.4 Les sanctions

La sanction est rendue sous forme d'amende, fixée par le juge, en fonction de la situation financière de l'agent concerné, de la gravité des faits reprochés, de leur éventuelle réitération et de l'importance du préjudice causé. Les sanctions sont individualisées ; elles ne sont pas assurables et ne peuvent pas faire l'objet d'une remise gracieuse. Elles sont recouvrées par la Direction des créances spéciales du Trésor (DCST) selon le régime de droit commun.

1.1.3.4.5 Les délais pour déférer devant la Cour des comptes

Le délai de prescription est de 5 ans. La Cour des comptes ne peut plus être saisie par le ministère public après l'expiration d'un délai de cinq années révolues à compter du jour où a été commis le fait susceptible de constituer une infraction (art. L. 142-1-3 du CJF). Ce délai est porté à dix années révolues à compter du jour où a été commis le fait susceptible de constituer une gestion de fait.

Ce délai est interrompu par l'enregistrement du déféré au ministère public, le réquisitoire introductif ou supplétif, l'ordonnance de mise en cause, l'ordonnance de règlement et la décision de renvoi

1.1.3.4.6 La saisine de la chambre du contentieux de la Cour des comptes

L'article L. 142-1-1 du Code des juridictions financières établit la liste exhaustive des autorités compétentes pour déférer au ministère public près la Cour des comptes des faits susceptibles de constituer des infractions. Ce texte a notamment confié cette possibilité au ministre chargé du budget, au ministre chargé de l'éducation nationale, à la Cour des comptes, aux chambres régionales et territoriales des comptes, aux procureurs de la République, au préfet, aux directeurs régionaux et départementaux des Finances publiques, à la cheffe de l'inspection générale de l'éducation, du sport et de la recherche (IGESR), et aux commissaires aux comptes des organismes soumis au contrôle de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes.

Le chef d'établissement, l'agent comptable et le recteur d'académie ne peuvent pas saisir le ministère public près la Cour des comptes.

1.1.3.4.7 L'organisation juridictionnelle

L'organisation juridictionnelle permettant de garantir les droits des justiciables est la suivante :

- En premier ressort : une chambre unique de la Cour des comptes, la chambre du contentieux, comprenant des membres de la Cour des comptes et des magistrats des chambres régionales et territoriales des comptes statue en formation plénière ou en section (article L131-21 du CJF) ;

- En appel : une formation de jugement mixte présidée par le Premier Président de la Cour des comptes et composée de quatre membres du Conseil d'État, de quatre membres de la Cour des comptes et de deux personnalités qualifiées justifiant d'une expérience supérieure à dix ans dans le domaine de la gestion publique (art. L. 311-2 du CJF). L'appel est suspensif ;
- En cassation, le Conseil d'État.

À noter : la chambre régionale des comptes :

Outre son rôle en matière budgétaire, la chambre régionale des comptes a qualité pour déférer au ministère public près la Cour des comptes les faits susceptibles de constituer des infractions (art. L. 142-1-1 du CJF). Par ailleurs, lorsque la chambre régionale des comptes découvre, à l'occasion de ses contrôles, des faits de nature à constituer un crime ou un délit et à motiver l'ouverture d'une procédure judiciaire, le ministère public près la chambre régionale des comptes en informe le procureur de la République territorialement compétent ainsi que le procureur général près la Cour des comptes.

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, à la citoyenneté et à l'environnement conseil pédagogique). 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 (acte transmissible du chef d'établissement).

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 social d'administration 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 les conditions définies par la présente instruction sont remplies.

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, la convention entre celle-ci et l'EPLE détermine généralement les conditions de fonctionnement de ce service annexe. C'est dans la convention, 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. La collectivité territoriale de rattachement dispose dans ce domaine, si elle est prévue dans la convention ou dans un document ad hoc, d'une autorité fonctionnelle à l'égard de l'adjoint gestionnaire (article 145 de la loi n° 2022-217 du 21 février 2022).

La fixation des prix de la restauration pour les élèves, des éventuels reversements pour la rémunération de personnels, de la mutualisation de moyens et éventuellement du pourcentage réservé aux frais de fonctionnement, relève de la compétence de la collectivité territoriale de rattachement. 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 aux termes de l'article L216-4 du code de l'éducation.

Le service de restauration et d'hébergement est suivi dans un service spécial. 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.

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.

Toutefois, 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 n°2018-771 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 (DREETS).

Les EPLE peuvent donc réaliser des actions de formation par apprentissage en leur nom propre (EPLE CFA), dans le cadre d'un groupement d'établissements (GRETA-CFA).

Ils peuvent réaliser ces actions au sein 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 supports budgétaires de GRETA et/ou de CFA gèrent cette activité dans un budget annexe. Les activités 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).

Si les EPLE réalisent les actions de formation pour le compte d'un GRETA ou d'un CFA, ils 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 30 mars 2023 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.

Ces actions de formation peuvent également être organisées au sein d'un groupement d'intérêt public relatif à la formation continue des adultes, de la formation et de l'insertion professionnelle (GIP-FCIP).

1.2.1.5 L'association des établissements (GRETA / GIP)

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'établissements scolaires publics conformément à l'article L423-1 du code de l'éducation.

En application de l'article D423-1 du code de l'éducation, ces associations d'établissements scolaires peuvent prendre la forme :

- Soit d'un groupement d'intérêt public (GIP), dans les conditions fixées par le chapitre II de la loi n° 2011-525 du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit et le décret n°

2012-91 du 26 janvier 2012 relatif aux groupements d'intérêt public, dont un groupement d'intérêt public " Formation continue et insertion professionnelle ".

Les modalités de gouvernance de la mission de formation continue au sein du GIP sont définies par sa convention constitutive (cf. §1.2.2.).

- Soit d'un groupement d'établissements (GRETA), dans les conditions prévues par les articles D423-1à 19 du code de l'éducation.

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 créations 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. Les établissements composant la cité scolaire 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 Les EPLEI

L'article L421-19-1 du code de l'éducation prévoit la création des établissements publics locaux d'enseignement internationaux (EPLEI) afin de dispenser tout au long de la scolarité, de l'école primaire à la terminale, des enseignements renforcés en langue vivante étrangère à côté d'un enseignement en langue française. Ces établissements (EPLEI) se distinguent des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE) par le regroupement de classes du premier et du second degré, dispensant un enseignement majoritairement au sein de sections internationales et/ou européennes.

1.2.1.8 Les établissements mutualisateurs de paye

Les EPLE employeurs de personnels dans le cadre notamment des contrats d'assistants d'éducation n'ont pas tous la technicité et les moyens requis pour effectuer la paye de leurs personnels. L'article R421-73 du code de l'éducation dispose que le recteur d'académie peut confier la gestion et la liquidation des rémunérations des personnels recrutés et payés par les établissements publics locaux d'enseignement à un ou plusieurs de ces établissements. En pratique, un établissement mutualisateur de la paye assurera la mission de façonnier pour le compte des établissements employeurs listés par arrêté du recteur d'académie.

L'organisation de la paye en EPLE peut se mettre en place notamment de deux façons ; les services académiques peuvent verser les subventions destinées à couvrir l'ensemble des dépenses de rémunération et de fonctionnement des agents concernés :

- Soit à l'EPLE employeur, lequel sera prélevé mensuellement du montant de ces subventions ;
- Soit directement à l'établissement mutualisateur de paye.

Ces opérations seront enregistrées dans la composante du service général « Paye » rattaché à la section de fonctionnement.

Le service comptable de l'établissement mutualisateur responsable de la paye 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 modifié par le décret 2022-1356 du 24 octobre 2022 relatif aux instances de dialogue social des groupements d'intérêt public appliquant à leur personnel un régime de droit 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.

TOME 2 - LE BUDGET ET SON EXECUTION

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 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 titre 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 budget annexe constituent des exceptions au principe d'unité budgétaire.

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.

2.1.1.3.3 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.

Les modalités de gestion de ces crédits sont précisées, pour l'éducation nationale par la note de service du ministère de l'éducation nationale en date du 12 juillet 2024 relative aux crédits versés par l'État sous condition d'emploi.

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.

De plus, en raison de ce principe, un établissement ne pourrait recevoir mandat pour effectuer des activités totalement étrangères à ses missions.

2.1.1.5 La sincérité

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 sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.

2.1.1.6 L'équilibre budgétaire

Conformément au c) de l'article L421-11 du code de l'éducation, le budget de l'EPLE est adopté en équilibre réel. 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.

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.

2.1.1.6.1 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.

2.1.1.6.1.1 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 ».

2.1.1.6.1.2 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).

2.1.1.6.2 L'équilibre de la section des opérations en capital

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.).

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 entre service général 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.

2.1.2.1.2 Les services

L'article R421-58 du code de l'éducation établit la liste des dépenses et des recettes de la section de fonctionnement du budget des EPLE. Ces ressources sont retracées et individualisées au sein du service général ainsi que dans un ou plusieurs services spéciaux. La section d'investissement ne comprend qu'un seul service.

Le service correspond à l'unité de prévision budgétaire sur laquelle se prononce le conseil d'administration. 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 R421-60 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 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

2.1.2.2.1.1 Le service général

La nomenclature budgétaire du service général de la section de fonctionnement affiche un ensemble de lignes de dépenses et de recettes, présentées au sein des composantes décrites ci-après :

- Service général « Activités pédagogiques » - AP : enregistrement des dépenses et des 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 ;
- Service général « Vie de l'élève » - VE : comptabilisation des dépenses et des 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, ainsi qu'aux actions éducatives liées à la vie scolaire. Pour cette dernière catégorie d'actions, une composante du service général dénommée « Opérations de paye employeur » - PAYE offre la possibilité d'identifier le financement de la rémunération des personnels qui participent aux actions éducatives liées à la vie scolaire (opérations généralement pour ordre, sans flux financiers) ;
- Service général « Administration et logistique » - ALO : imputation des dépenses et des 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 des services détermine le résultat unique du service général.

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, et 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 de chaque service 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 des activités qu'il finance sous condition d'emploi ;
- « 2 » sont créés à l'initiative de la collectivité territoriale de rattachement et destinés au report d'informations des activités qu'elle finance sous condition d'emploi.

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 deux exercices.

2.1.2.2.3 La section d'investissement

La section des opérations en capital retrace dans un service unique « OPC » 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

2.1.2.3.1 Définition et création

Le budget annexe permet de suivre une mission, une organisation ou une activité particulière de l'établissement.

Les budgets annexes retracent des recettes relatives à des dépenses particulières. Ils sont principalement destinés à suivre des services mutualisés qui ont une activité de production afin notamment d'isoler un résultat, une capacité/insuffisance d'autofinancement, un fonds de roulement et une trésorerie indispensables au pilotage budgétaire et comptable de la structure.

La nature de l'activité est déterminante dans la possibilité offerte de créer des budgets annexes :

L'utilisation d'un budget annexe est obligatoire pour le suivi des activités des centres de formation par l'apprentissage (CFA) et celles des éventuels services de formation continue (GRETA) (cf. articles R421-58 et D423-10 du code de l'éducation).

Cette utilisation est facultative pour le suivi des activités qui remplissent au moins deux des trois critères suivants :

- Cuisine centrale ;
- Montant des recettes supérieur à 100 000 euros ;
- Part des recettes sur les comptes 70xx au moins égales à 1/3 des ressources totales du BA.

Sauf autorisation expresse de la direction des affaires financières du ministère chargé de l'éducation nationale, la création d'un budget annexe est prohibée si les conditions définies supra ne sont pas satisfaites et les activités correspondantes seront ainsi retracées dans le budget principal.

Les activités justifiant d'être isolées sont gérées en service spécial, tels que les Services de Restauration et d'Hébergement, les mutualisations de la paye en EPLE, les Équipes Mobiles d'Ouvriers Professionnels, les Campus des métiers et des qualifications, par exemple.

Tout budget annexe qui ne respecterait plus les critères requis sur la base du dernier compte financier doit être supprimé et réintégré au sein du budget principal l'année suivant la production des comptes.

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.

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 et ses investissements par son fonds de roulement propre.

2.1.2.3.2 Comptabilité budgétaire et générale des budgets annexes

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 2.1.2.2.1.2 et 2.1.2.3.1 de la présente instruction.

2.1.2.5 Le service de restauration et d'hébergement

Conformément aux dispositions des articles L123-2 et L214-6 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 L421-23 du code de l'éducation).

Les recettes et les dépenses de restauration et d'hébergement (internat, demi-pension) sont suivies au service spécial SRH (cf. §2.1.2.2.1.2.), 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.

Lorsque les coûts du service de restauration ne peuvent être chiffrés au coût réel, une clé de répartition sera à déterminer selon les modalités suivantes :

- La collectivité détermine une clé de répartition des coûts : celle-ci sera communiquée aux EPLE au plus tard lors de la notification de la DGF ;
- La collectivité ne détermine pas de clé de répartition des coûts : l'EPLE soumet au vote de son conseil d'administration une clé de répartition établie dans le respect du principe de sincérité budgétaire (il est recommandé de procéder à ce vote lors du conseil d'administration précédent le conseil d'administration du budget N+1).

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 mensuel des recettes effectives et de l'équilibre du service spécial 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.

Selon les indications de la collectivité de rattachement, ce document sera établi :

- Soit à partir des consignes propres de la collectivité, ou le cas échéant du tableur qu'elle met à disposition ;
- Soit à partir du détail du calcul réalisé par l'établissement, lui-même, pour évaluer le montant des dépenses et des recettes du SRH dont par exemple :

En dépenses :

- Les reversements à la collectivité ;
- La contribution des usagers aux charges de fonctionnement ;
- Les dépenses du crédit nourriture.

En recettes :

- Nombre de jours de demi-pension/internat ;
- Nombre d'élèves au forfait ;
- Le tarif du forfait ;
- Le nombre de convives au ticket ;
- Le tarif de chaque ticket ;
- Nombre de repas par type de ticket.

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 étapes de la procédure	Intervenants ou observations
1er novembre année n-1		Initialisation de la procédure	
		Notification des ressources	Collectivité territoriale de rattachement ou 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			
Au plus tard le 1er décembre année n-1	30 jours	Adoption du budget	Conseil d'administration
Au plus tard le 6 décembre année n-1	5 jours après le vote	Transmission du budget adopté à la collectivité territoriale de rattachement et à l'autorité académique	Chef d'établissement
	immédiat	Accusé de réception	Destinataires : Collectivité territoriale de rattachement et autorité académique
1.1 Ni l'autorité académique ni la collectivité territoriale de rattachement n'expriment de désaccord			
Au plus tard le 6 janvier année n	30 jours	Publication Le budget est exécutoire	Chef d'établissement
1.2 Désaccord de l'autorité académique ou de la collectivité territoriale de rattachement			
avant le 6 janvier année n	30 jours	Notification du désaccord	Collectivité territoriale de rattachement ou autorité académique
1.2.1 Règlement conjoint du budget			
avant le 6 février année n	2 mois après réception du budget	règlement conjoint du budget	Collectivité territoriale de rattachement ou autorité académique
avant le 6 février année n	Immédiat	Transmission du budget au représentant de l'Etat	Collectivité territoriale de rattachement ou autorité académique
		Le budget est exécutoire Publication	Chef d'établissement
1.2.2 Le règlement conjoint s'avère impossible			
avant le 6 février année n	2 mois après réception du budget	Saisine de la chambre régionale des comptes	Représentant de l'Etat
avant le 6 mars année n	1 mois après la saisine	avis public	Chambre régionale des comptes
		Règlement du budget et transmission à l'établissement	Représentant de l'Etat
		Le budget est exécutoire Publication	Chef d'établissement
Cas 2 - Le conseil d'administration n'adopte pas le budget			
6 décembre année n-1	sans délai	Saisine de la collectivité territoriale de rattachement et de l'autorité académique	Chef d'établissement
2.1 Règlement conjoint du budget			
6 janvier année n	30 jours	Règlement conjoint du budget	Collectivité territoriale de rattachement ou autorité académique
	sans délai	Transmission du budget au représentant de l'Etat	Collectivité territoriale de rattachement ou autorité académique
		Le budget est exécutoire Publication	Chef d'établissement
2.2 Le règlement conjoint s'avère impossible			
avant le 6 janvier année n		Saisine de la chambre régionale des comptes	Représentant de l'Etat
avant le 6 février année n	1 mois	Avis public	Chambre régionale des comptes
	sans délai	Règlement du budget et transmission à l'établissement	Représentant de l'Etat
		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 par services qui sont l'unité de vote. Toutefois des éléments de détail par domaines et activités permettront d'éclairer le conseil 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 (cf. §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 valide le budget dans le système d'information financière après accord des autorités de contrôle et après affichage ce qui en certifie le caractère exécutoire, pour le comptable notamment.

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 font varier le montant total d'un service. Elles sont encadrées par l'article R421-60 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 des produits scolaires 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 L421-11 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 (cf. calendrier budgétaire § 2.1.3.1.).

2.2 L'exécution des recettes

2.2.1 LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'EXÉCUTION 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 R421-58 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 R421-66 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).

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 le commissaire 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 du 7 novembre 2012).

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 18 alinéa 6 et article 24 du décret du 7 novembre 2012) toutefois, l'agent comptable ou le régisseur peuvent être amenés à encaisser des recettes avant émission d'un titre (recettes au comptant).

Dans ce cas, sont encaissés des produits variables et/ou accidentels qui ne peuvent résulter d'un titre préexistant.

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 R421-67 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* ». Ce seuil financier est fixé à 15 euros. 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.

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 et régisseurs peuvent ainsi percevoir certaines recettes dont le versement spontané du client est générateur du droit pour l'établissement.

L'ordonnateur envoie à l'appui des titres de recettes définitifs, les documents validés par l'agent comptable revêtus de son visa et éventuellement complétés par toute pièce justificative.

2.2.1.4 Les dons et legs : cas particulier

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.

L'objectif 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 R421-66 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 du conseil d'administration et joint au compte financier.

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 R421-67 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 d'assiette

Sauf dispositions spéciales et contraires, l'ordonnateur d'un EPLE dispose d'un délai de droit commun de 5 ans, à partir de la naissance de la dette, pour émettre le titre exécutoire conformément à l'article 2224 du code civil, « *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* ».

A titre dérogatoire, l'établissement dispose d'un délai de prescription d'assiette de 4 ans pour émettre un titre exécutoire à l'encontre d'un débiteur public. Ce délai quadriennal court à partir du premier jour

de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis conformément à l'article 1 de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968.

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 R421-68 du code de l'éducation* » et figure sur le titre de recettes.

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 est par principe individuel. Ainsi, il est établi au nom d'un seul débiteur éventuellement pour plusieurs prestations (à titre exceptionnel, il peut être collectif lorsqu'il est établi à l'encontre de plusieurs débiteurs pour une prestation de même nature rattachée au même exercice d'origine, dans ce cas, il comportera 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 les titres de recettes seront produits 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[11]. Toutefois, la jurisprudence administrative a apporté un tempérament à ce principe d'inopposabilité en précisant que le défaut de notification des voies de recours n'ouvrait pas au débiteur le droit de contester à tout moment le bien-fondé de la créance poursuivie. Le cas échéant, ce dernier devra le contester sous peine de forclusion, dans le respect d'un délai raisonnable d'un an à compter de sa notification [12].

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 RÉDUCTION 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.

[11] 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).

[12] CE 9 mars 2018, Communauté d'agglomération du pays ajaccien c. Sanicorse, req., n° 401386

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 ;
- 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 d'une décision de justice (cf. §3.1.4.3).

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. Elles comportent la référence du titre de recette initial.

2.2.3.1 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 la rubrique 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 commis*e ».

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

2.2.3.2 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[13]. 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.

L'agent comptable est fondé à exiger toutes les pièces qu'il considère nécessaires pour exercer ses contrôles, étant donné qu'il n'existe pas de nomenclature des pièces justificatives devant être produites à l'appui des titres de recettes.

[13] 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.

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.

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 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 :

- La reconnaissance du droit par le débiteur (article 2240 du code civil) ;
- La demande en justice (article 2241 du code civil) ;
- La mesure conservatoire ;
- L'acte d'exécution forcée (article 2244 du code civil).

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 sous pli simple ou par voie électronique 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 R421-68 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 paiement.

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 ;
- 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, modifié par l'article 3 de l'arrêté du 6 janvier 2014, 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 espèces 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 reverse à l'agent comptable de l'établissement les recettes encaissées en numéraire dès qu'elles atteignent le plafond d'encaisse prévu dans l'acte institutif de la régie (maximum : 1000 €) et au minimum une fois par mois. Ce reversement transite généralement par le compte DFT du régisseur.

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 sont payables en espèces,

dans la limite de 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 3.2.10.2.1.5 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, détenteurs 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. »

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

Le compte de disponibilités de l'EPLE 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. 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 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.

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. 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 ;
    - 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.

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.

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 Les tickets restaurants

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.

L'encaissement par titre restaurant étant limité à certaines activités (cf. L.3262-3 du code du travail), seuls les EPLE mettant en œuvre cette activité sont concernés (exemple : EPLE dispensant une formation hôtelière).

Les titres restaurant en règlement des objets confectionnés est soumise à autorisation du ministère de l'économie, des finances et du budget.

2.2.4.4.8 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.

2.2.4.4.8.1 L'encaissement de recettes par carte bancaire

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.

Toutes les recettes ont vocation à être encaissées par carte bancaire. Cependant, 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.

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 PayFiP, cf.§2.2.4.4.8.2 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.

2.2.4.4.8.2 L'encaissement des recettes par PayFiP

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

Le service de paiement par carte bancaire repose sur le portail de services en ligne du ministère de l'éducation nationale, interfacé d'une part avec le module de télépaiement sécurisé PayFiP, et d'autre

part avec le système d'information financière OP@LE. 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.

2.2.4.4.8.3 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…).

2.2.4.4.9 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).

2.2.4.4.10 Le recouvrement amiable par l'agent comptable

L'ensemble des règles concernant le recouvrement sont détaillées dans l'instruction codificatrice n°21-043 du 20 décembre 2021 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).

2.2.4.4.10.1 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.

2.2.4.4.10.2 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 sont 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 et validées par l'agent comptable.

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 :

- Les obligations doivent être réciproques doivent exister entre l'établissement d'enseignement et son débiteur : la compensation ne peut intervenir qu'entre deux personnes qui sont simultanément créancières et débitrices l'une de l'autre ;
- 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 pas aux créances insaisissables, aux obligations de restitution d'un dépôt, d'un prêt à usage ou d'une chose dont le propriétaire a été injustement privé que si le créancier y consent (article 1347-2 du code civil) ;
- La compensation ne peut être imposée à une personne morale de droit public en vertu du principe de non compensation des créances publiques[14] faisant obstacle à ce que puisse être invoquée à l'encontre des personnes publiques une compensation entre les créances détenues par elles et les créances détenues sur elles par un tiers.

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[15] codifié à l'article L531-2 du code de l'éducation pour les collèges et à l'article L531-4 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. 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.

[14] Cour Cass., n° 1466 du 10 décembre 2014,13-25.114.

[15] 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° 21-043 du 20 décembre 2021 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 R421-68 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 R421-68 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.

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 de commissaire 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), en application de l'article L. 262 du livre des procédures fiscales.

La SATD permet à l'agent comptable de saisir entre les mains d'un tiers détenteur (banque, employeur) des sommes que ce dernier détient pour le compte du débiteur. Le tiers détenteur dispose alors d'un mois à compter de la notification de la saisie pour verser les fonds saisis à la caisse de l'agent comptable (article L.262-3 du Livre des Procédures Fiscales). A défaut, l'agent comptable peut engager à son encontre une action juridictionnelle de mise en cause de tiers défaillant sur le tiers détenteur.

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.

Pour identifier les revenus saisissables, l'agent comptable d'un EPLE peut effectuer une demande de renseignements auprès de la direction générale des finances publiques sur la base de l'alinéa 8 de l'article L. 1617-5 du code général des collectivités territoriales.

Le circuit d'adressage des demandes de renseignements s'articule comme suit :

- Les demandes relatives aux nom et adresse des organismes auprès desquels un compte de dépôt est ouvert au nom du débiteur, ou qui détiennent des fonds et valeurs pour le compte du débiteur,

y compris dans le cadre d'un contrat d'assurance-vie, sont à transmettre exclusivement au centre national de traitement FB FV qui est un service de la DGFiP ;

- Les autres demandes d'information sont à adresser au pôle gestion fiscale de la direction régionale ou départementale des finances publiques (DR/DDFiP) du département du dernier lieu de résidence connu du débiteur ou, à défaut, du lieu du siège social de l'établissement public.

2.2.4.6.3.2 ***Les mesures d'exécution forcée par voie de commissaire de justice***

Depuis le 1er juillet 2022, les huissiers de justice et les commissaires-priseurs judiciaires deviennent des commissaires 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 de commissaire de justice (article L.122-1 du Code des procédures civiles d'exécution CPCE). Les EPLE ne peuvent pas recourir aux services des huissiers des finances publiques.

L'attention des agents comptables est appelée sur le fait que le recours au ministère d'un commissaire de justice ne les exonère pas de leur responsabilité. Le commissaire 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 mise en jeu de sa responsabilité, le comptable devra pouvoir apporter la preuve de ses diligences en la matière.

L'article L.122-1 du CPCE précise également que les commissaires 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 du commissaire de justice

En application de l'article R. 141-1 du CPCE, la remise du titre exécutoire au commissaire 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 remise 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, le commissaire 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, le commissaire 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. Le commissaire 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 au commissaire de justice une expédition d'un jugement ou du titre de recettes. L'expédition doit être un exemplaire original revêtu de la formule exécutoire et signé par l'ordonnateur. Cette obligation résulte des articles 502 et 507 du code de procédure civile.

Le commissaire 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, le commissaire 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 le commissaire de justice (article L.111-8 du CPCE).

En revanche, demeurent à la charge de l'EPLE les honoraires librement fixés entre le commissaire 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 (article L.512-2 du CPCE).

La rémunération du commissaire de justice

La rémunération susceptible d'être versée aux commissaires 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 commissaires (article R.444-13 du code de commerce).

Le paiement de la rémunération du commissaire de justice

Lorsqu'il instrumente pour le compte d'un comptable public, le commissaire 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 commissaire 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 à L.3252-7 du code du travail et L212-1 à L212-16 du Code des procédures civiles d'exécution)

L'agent comptable charge un commissaire de justice de délivrer un commandement de payer au débiteur. Le commandement de payer doit être accompagné d'une copie du titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible.

A compter du jour de la signification, le débiteur dispose d'un délai d'un mois pour s'acquitter de la créance, trouver un accord avec le créancier ou la contester, par le moyen de la saisie du juge de l'exécution.

Si le débiteur souhaite trouver un accord avec le créancier, il en informe le commissaire de justice. Celui-ci, s'il y a lieu, propose au débiteur et au créancier un accord sur le montant et les modalités de paiement de la dette. Si l'accord est accepté par les deux parties, le commissaire de justice rédige un procès-verbal d'accord (article R. 212-1-6 du Code des procédures civiles d'exécution).

Un mois après la signification du commandement de payer au débiteur, lorsque le débiteur n'a pas demandé de rechercher un accord, ou lorsque la recherche d'un accord a échoué, le créancier peut poursuivre la procédure de saisie sur salaire. Le créancier doit tout d'abord demander à la chambre nationale des commissaires de justice de désigner un commissaire de justice répartiteur. Le créancier doit charger le commissaire de justice saisissant de signifier à l'employeur du débiteur un procès-verbal de saisie.

Le commissaire de justice signifie le procès-verbal de saisie à l'employeur dans un délai de trois mois à compter de la délivrance du commandement de payer.

Dans les quinze jours à compter de la notification de l'acte de saisie et sous peine d'amende civile et d'éventuels dommages et intérêts, l'employeur est tenu de déclarer au commissaire de justice :

- Le rapport de droit existant entre le salarié et lui-même (type de contrat) ainsi que le montant de la rémunération versée dans ce cadre ;
- Les cessions, les saisies, les saisies administratives à tiers détenteur ou les paiements directs des pensions alimentaires en cours d'exécution (Article L212-8 du Code des procédures civiles d'exécution).

Enfin, il doit permettre la bonne exécution de la saisie sur rémunérations.

Le commissaire de justice répartiteur est chargé chaque mois de recevoir les paiements du tiers saisi, de les reverser au créancier saisissant et de répartir les fonds en cas de pluralité de créanciers.

D'autres créanciers, disposant d'un titre exécutoire constatant une créance liquide et exigible, peuvent se joindre aux opérations de saisie déjà existantes par voie d'intervention, dans le délai d'un mois après la signification du commandement de payer (article L212-2 du Code des procédures civiles d'exécution).

Le commandement de payer, le procès-verbal d'accord et le procès-verbal de saisie font chacun l'objet d'une inscription sur le registre numérique des saisies des rémunérations par le commissaire de justice.

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 du commissaire de justice, celui-ci 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. Lorsque la requête tend au paiement d'une somme d'argent, elle n'est recevable qu'après l'intervention de la décision prise par l'administration sur une demande préalablement formée devant elle. (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 (article L. 281 du livre des procédures fiscales).

L'appel contre la décision du juge de l'exécution n'a pas de caractère suspensif (article 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 R. 121-19 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, elle 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 R719-92 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 code général des collectivités territoriales). 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 L421-13 du code de l'éducation (section 2 : organisation financière) prévoit que « *Pour l'application des dispositions des articles […] L.1612-15, L.1612-16 du code général des collectivités territoriales et L242-2 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 qui énonce qu' « *En cas de carence de l'ordonnateur, le directeur général de l'agence régionale de santé peut, après mise en demeure restée sans suite au terme d'un délai fixé par voie réglementaire, procéder au mandatement d'office d'une dépense ou au recouvrement d'une recette qui devrait être régulièrement inscrite à l'état des prévisions de recettes et de dépenses initial et aux décisions modificatives éventuelles.* ». Le délai susmentionné est de trente jours (article R. 6145-42 du code de la santé publique).

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 classes de parties affectées.

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 (article L.631-1 et suivants du code de commerce).

La procédure de liquidation judiciaire est ouverte au débiteur en état de cessation des paiements et dont le redressement est manifestement impossible (article L.640-1 et suivants du code de commerce). 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'article 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.

A) 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 (article 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 des contentieux de la protection peut, sur saisine de la commission, suspendre les procédures d'exécution diligentées à l'encontre des biens du débiteur ainsi que des cessions de rémunération consenties par celui-ci et portant sur les dettes autres qu'alimentaires (article L.721-4 du code de la consommation).

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.

B) 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 7 ans (article L. 732-3 du code de la consommation) 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.

Les mesures peuvent cependant excéder sept années lorsqu'elles concernent le remboursement de prêts contractés pour l'achat d'un bien immobilier constituant la résidence principale du débiteur dont elles permettent d'éviter la cession ou lorsqu'elles permettent au débiteur de rembourser la totalité de ses dettes tout en évitant la cession du bien immobilier constituant sa résidence principale.

En revanche, l'agent comptable, 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 du code de la consommation).

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.

C) 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 juge des contentieux de la protection statue sur les contestations des mesures imposées par la commission (article L.733-10 du code de la consommation et suivants).

D) 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.

E) 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 du code de la consommation).

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 du code de la consommation).

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 (article R742-11 du code de la consommation). Les créances qui n'ont pas été déclarées dans ce délai sont éteintes sauf demande de relevé de forclusion dans le délai de six 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 du code de la consommation).

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 du code de la consommation)

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.

<u>La procédure de l'exequatur :</u>

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 R421-9 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 impose au comptable public de ne pas poursuivre le recouvrement.

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.

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 à la Cour des comptes en cas de mise en cause de la responsabilité des gestionnaires publics seront identiques à ceux présentés au conseil d'administration de l'EPLE ;
- Les pièces justifiant de l'irrécouvrabilité de la créance doivent être jointes à la demande de comptabilisation (PV de carence d'un commissaire de justice…).

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, en cas de mise en jeu de leur responsabilité, 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 » (Cour des 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 la Cour des comptes est habilitée 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 la Cour 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 ».

2.2.4.11.2 Responsabilité de l'agent comptable sous la gestion duquel la créance est devenue irrécouvrable

La responsabilité 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.

2.2.4.11.3 Justifications à apporter à la Cour des comptes

Le comptable public doit pouvoir justifier de ses diligences devant la Cour 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'exécution des dépenses

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 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 son entrée en vigueur jusqu'à son terme légal 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 au montant précisé à l'article R 2132-7 du code de la commande publique, les procédures de passation du marché doivent être dématérialisées. 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 22 mars 2019 relatif à la signature électronique des contrats de 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 ou égal au montant qu'il précise.

Ces données essentielles portent sur :

- La procédure de passation de marché ;
- Le contenu du contrat ;
- L'exécution du marché et, le cas échéant, sa modification.

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 son montant (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 aux articles 2 et 3 de

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 L.1271-1 et suivants du code du travail relatifs aux chèques emploi-service universels
- 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 22 décembre 2017 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 immobilières ;
- 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 (cf. § 2.3.4.4).

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 du portail public de facturation mentionné à l'article L. 2192-5 du code de la commande publique (chorus pro). 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 au gestionnaire principal 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 directement dans Chorus Pro[16].

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.

[16] 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.

Cf. note de service DGFiP n° 2022/09/2380 du 3 mars 2023 relative à l'évolution des habilitations à Chorus Pro des gestionnaires principaux et utilisateurs des établissements publics locaux d'enseignement (EPLE)

Les traitements et salaires du personnel rémunéré sur le budget de l'établissement sont payables à terme échu.

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.

Une exception : les déplacements dans le cadre du Programme Erasmus + :

La note de service du 15 avril 2021 qui traite de l'« Appel à propositions relatif au programme de l'Union européenne pour l'éducation, la formation, la jeunesse et le sport Erasmus+ (2021/2027) - année scolaire et universitaire 2021/2022 '' parue au BOEN n°16 du 22 avril 2021, rappelle que les modalités de remboursement des déplacements des personnels dans le cadre du programme Erasmus + sont fixées dans le guide de gestion financière (Erasmus+ programme Guide).

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 § 3.2.7.5.3 Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles et incorporelles).

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 au 2.3.4.4.) ou de paiement par les régisseurs, et en dehors des procédures spécifiques, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a pas été préalablement ordonnancée.

2.3.4.2 Les limites de l'ordonnancement

2.3.4.2.1 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.

2.3.4.2.2 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 s'achève au plus tard au 31 janvier N+1.

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.

2.3.4.3 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.

2.3.4.3.1 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'ordonnateur ou à la demande du comptable.
- 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 § 2.3.4.9.2.

2.3.4.4 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 et encadré notamment par l'instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010.

Plusieurs catégories de dépenses peuvent être distinguées :

- Certaines dépenses urgentes, 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 sont payables avant ordonnancement préalable. La limite unitaire de ces menues dépenses est fixée par décision de l'ordonnateur visée par l'agent comptable. Cette autorisation peut être accordée ponctuellement ou pour l'année civile et ne peut excéder 300 euros.
- Certaines dépenses qui s'engagent automatiquement, qui découlent de contrats ou qui sont récurrentes et 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 ;
    - Contribution de solidarité ;
    - 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.
- Dépenses du régisseur d'avances ;
- Dépenses par carte bancaire 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 (achats sur internet pour un montant inférieur à 5 000 euros) ;

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-après, présente les dépenses qui peuvent payer avant et après ordonnancement avec celles payables avant et après service fait :

<table>
<tr><th colspan="4">Dépenses avant/après service fait et avant/après ordonnancement</th></tr>
<tr><th colspan="2" rowspan="2"></th><th>Arrêté du 22 décembre 2017</th><th>Droit commun</th></tr>
<tr><th>Dépenses avant service fait</th><th>Dépenses après service fait non couvertes par l'arrêté du 22 décembre 2017</th></tr>
<tr><td rowspan="2">Avant ordonnancement</td><td>Instruction n° 10-003-M9 du 29 janvier 2010</td><td>• 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</td><td>• 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</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Après ordonnancement</td><td>Droit commun</td><td>• 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</td><td>Procédure de droit commun (engagement, liquidation, ordonnancement)</td></tr>
</table>

2.3.4.5 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, la Cour 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.

2.3.4.5.1 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.

2.3.4.5.1.1 Régularisation au cours de l'exercice

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…).

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.

2.3.4.5.1.2 Régularisation au titre des exercices antérieurs (exercices clôturés)

Dans le cas de trop-payés constatés sur exercices antérieurs, la régularisation partielle ou totale d'une dépense d'exercice antérieur clôturé se traduit par un titre de recette -TR- dont le montant est inscrit au budget de l'exercice courant.

Dans le système d'information financière OP@LE, la régularisation est représentée par la classe dépense RDEA « Régularisation de dépense d'exercice antérieur » qui, à sa prise en charge par l'agent comptable, prend la forme d'un TR qui pourra comporter la référence à la demande de paiement initiale et les motifs de la régularisation.

A l'issue de sa prise en charge, le TR de régularisation pourra être rapproché soit d'un encaissement (cas d'un remboursement fournisseur au titre d'une régularisation de dépense sur une facture payée et soldée), soit d'une dépense (DP) fournisseur (pour comptabiliser un avoir sur une facture non soldée).

2.3.4.6 Le mandatement d'office

L'absence d'ordonnancement d'une dépense peut léser les droits du créancier.

Aussi, deux procédures sont prévues :

2.3.4.6.1 L’inscription et le mandatement d’office des dépenses

Le second alinéa de l’article L. 1612-15 du code général des collectivités territoriales précise que la chambre régionale des comptes (CRC) peut être saisie, soit par le représentant de l'Etat dans le département, 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.

2.3.4.6.2 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 au mandatement d’office conformément aux dispositions de l’article L1612-15 du code général des collectivités territoriales (CGCT) cf. § 2.3.4.6.1 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.

2.3.4.7 Généralités sur les contrôles du comptable

Préalablement à la prise en charge des demandes de paiement, 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.

2.3.4.8 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).

2.3.4.9 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.

2.3.4.9.1 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 le traçage des opérations dans l'applicatif OP@LE.

Si la partie prenante est illettrée ou dans l'impossibilité de signer, la preuve testimoniale est admise jusqu'à 1500 € en application du décret n°2022-505 du 23 mars 2022 fixant la liste des pièces justificatives des dépenses des collectivités territoriales, des établissements publics locaux et des établissements publics de santé.

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

2.3.4.9.2 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 1er de la loi du 2 janvier 1981 modifiée facilitant le crédit aux entreprises, est faite au comptable assignataire (cf. §2.3.5.5.9.2).

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).

2.3.4.9.3 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 doit être sensibilisé afin de prévenir les tentatives d'escroquerie aux faux ordres de virements.

Une vigilance particulière doit également être portée sur les virements à l'étranger qui représentent une zone de risque majeur, surtout quand ces virements revêtent un caractère urgent et confidentiel et qu'ils doivent être réalisés au profit de néo-banques. 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. Il convient que tout changement de coordonnées bancaires fasse l'objet d'une vérification en consultant le site ibancalculator (www.ibancalculator.com) qui permet de rechercher la banque associée à l'IBAN bénéficiaire du paiement.

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 à partir des coordonnées téléphoniques habituelles.

2.3.4.9.4 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.

2.3.4.9.4.1 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.

À noter : Les trop-perçus inférieurs à 8 euros constatés dans les écritures d'un comptable public sont définitivement acquis 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). Cette règle peut donc être opposée à EPLE.

2.3.4.9.4.2 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.

2.3.4.9.4.3 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 de la loi précitée).

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.

2.3.4.9.4.4 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).

2.3.4.10 Les sanctions des contrôles effectués par l'agent comptable

2.3.4.10.1 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 la demande de paiement.

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 demandes de paiement non admises sont retracées dans le système d'information OP@LE et notifiées à l'ordonnateur qui peut régulariser la demande de paiement, la retirer ou utiliser son droit de réquisition dans les conditions prévues ci-dessous.

2.3.4.10.2 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.
- 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/régional 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.

2.3.4.10.3 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 L.1617-3 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 leurs 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 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 un montant unitaire de 300 € (article 3 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 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 de dépôt de fonds au 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 relative à la modernisation des procédures de dépenses 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.

Toutefois, le montant par opération des paiements par carte bancaire ne doit pas excéder le seuil de 5 000 € par opération pour les EPN et les EPLE en application de l'article 3 de l'arrêté du 24 décembre 2012.

Seuls les régisseurs, les agents comptables des EPLE et leurs mandataires peuvent être titulaires d'une carte bancaire Trésor public adossée au compte DFT 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.

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 l'encart 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 la Cour 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.

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 (cf. §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° 2023-209 du 27 mars 2023 relatif à l'exécution de la dépense publique 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 (par exemple : carte carburant).

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 L511-1 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 émetteur de la carte d'achat.

2.3.5.4 Le délai global de paiement

Le délai de paiement est précisé par :

- L'article R2192-10 du code de la commande publique ;
- 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[17].

Pour les EPLE, le délai de paiement est fixé 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 du 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, 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

Les factures sont obligatoirement transmises sous forme électronique par l'intermédiaire du portail Chorus Pro.

Conformément aux dispositions des articles L2192-1 à L2192-3 du code de la commande publique, 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

[17] BOFIP-GCP-13-0021 du 26 novembre 2013.

la mise à disposition de la facture sur le portail public de facturation mentionné à l'article L2192-5 (Chorus pro) [14] ;

- 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 ce portail[18] ;
- 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.

Lorsque la date de réception de la facture est incertaine ou antérieure à la date d'exécution des prestations (article R2192-13 du code de la commande publique), la date de départ du décompte est la date d'exécution des prestations (service fait).

Par ailleurs, conformément à l'article R2192-14 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.* »

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

[18] Art. R2192-15 du code de la commande publique.

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 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.

A) 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 :

(Montant de la facture TTC x nb de jours de retard x taux de référence) / 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).

B) 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.

C) 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 de l'IBAN 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

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'commissaire ;n
- 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 L1111-1 du code de la commande publique, peuvent faire l'objet d'une cession ou d'un nantissement de créances dans le cadre prévu par le Code Monétaire et Financier ou par le code civil.

Les articles R2191-46 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 R2193-22 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. article 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 (cf.1 ci-dessus)...
        - « 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 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 Règles et méthodes d'évaluation 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 avec les amortissements et les dépréciations.

Ces règles sont reprises au titre 2.5 « 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, entre autres, des passifs, les financements externes de l'actif, les provisions pour risques et charges, les dettes dont les charges à payer et les produits constatés d'avance.

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 ou que le montant de l'obligation ne peut être évalué de manière fiable, celle-ci ne constitue pas un passif mais un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé au bilan mais mentionné dans l'annexe du compte financier dans les engagements hors bilan.

Plus précisément, un passif éventuel est :

- Soit une obligation potentielle de l'établissement à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité ;
- Soit une obligation de l'établissement à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources.

Certaines catégories de passif sont détaillées ci-après.

2.4.2.2.1 Financement de l'actif

L'actif est financé soit sur fonds propres, soit par un financement externe enregistré au passif.

A) Financement sur fonds propres.

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.

B) Financement externe

Il y a un financement externe de l'actif lorsqu'une recette est enregistrée en contrepartie de l'entrée d'un actif au bilan.

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.

  La comptabilisation des financements externes de l'actif est par ailleurs évoquée dans le tome 3, dans les comptes de classe 1 (101, 104, 131 ou 134). Le compte à utiliser diffère, d'une part, si le financement provient de l'Etat ou d'un autre financeur. Ainsi, une distinction est effectuée entre :

  - Les financements reçus de l'État enregistrés aux comptes de racines 101 et 104) ;
  - Les financements reçus de tiers autres que l'État (Union Européenne, collectivités territoriales…) enregistrés dans les comptes de racine 131 et 134.

Par ailleurs, 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.

2.4.2.2.2 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. 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.

Dès lors que les conditions de comptabilisation d'une provision sont remplies, l'ordonnateur informe le conseil d'administration et établit une décision budgétaire modificative soumise au vote du conseil d'administration.

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.

2.4.2.2.3 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).

2.4.2.2.3.1 Charges à payer

Les charges à payer sont une catégorie de dettes correspondant à 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 l'incertitude est moindre par rapport aux 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.

La technique des charges à payer est exposée dans les opérations spécifiques au paragraphe 2.5.5.2.1.2 du présent titre.

2.4.2.2.3.2 Les produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont une catégorie de dettes correspondant à des produits comptabilisés au cours de l'exercice mais concernant un exercice ultérieur. Ainsi, il s'agit de produits perçus ou comptabilisés avant que les livraisons ou services les justifiant aient été fournies ou effectués. Ils doivent être exclus des produits de l'exercice écoulé pour être transférés dans les produits de l'exercice suivant.

La technique des produits constatés d'avance est exposée dans les opérations spécifiques au paragraphe 2.5.5.2.2.2 du présent tome.

2.4.3 LES ACTIFS

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 (incorporelles, corporelles ou financières), les stocks, les créances dont les produits à recevoir et 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

Les critères juridiques (droit de propriété) ne sont pas déterminants pour définir un actif. La notion de contrôle de l'actif est en revanche déterminante. Ce contrôle s'apprécie en fonction de la maîtrise des conditions d'utilisation du bien (pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir), ainsi que de la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. Le fait que l'organisme supporte les risques et charges afférents à la détention et bénéficie des avantages associés au bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Le contrôle doit être organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, convention de mise à disposition avec transfert des droits et obligations …).

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.

2.4.3.3 La dépréciation des actifs

La dépréciation constitue une perte de valeur jugée réversible d'un actif, que celui-ci soit amortissable ou non. Elle est inscrite distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'éléments correspondants.

Lors de la période d'inventaire, en cas de dépréciation d'un actif, 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 (cf. précisions au §2.5.7.8 La dépréciation 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, à l'appui d'une demande de comptabilisation, en créditant le compte 78 en contrepartie du débit de la subdivision du compte intéressé.

Certaines catégories d'actifs sont détaillées ci-après.

2.4.3.4 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.

2.4.3.5 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.

2.4.3.6 Les immobilisations

2.4.3.6.1 Définitions

Les immobilisations sont des actifs identifiables ayant une valeur économique positive pour l'établissement et dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice. Elles sont destinées à servir de façon durable à l'activité de l'établissement et, par conséquent, ne se consomment pas au premier usage.

Elles comprennent :

- Les immobilisations incorporelles qui sont des actifs non monétaires et sans substance physique (compte racine 20) ;
- Les immobilisations corporelles qui sont des actifs physiques (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).

Le seuil unitaire de signification permettant de distinguer la comptabilisation des dépenses en immobilisations ou en charges est fixé à 800 euros HT.

Les biens dont la valeur unitaire hors taxes est inférieure à ce seuil peuvent ne pas être immobilisés sauf décision explicite du conseil d'administration. Ils sont alors comptabilisés en charges puis éventuellement stockés. Pour l'appréciation du seuil unitaire, le regroupement par lot n'est pas permis ; les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles ou des logiciels voire des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.

2.4.3.6.2 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.

Le coût de production 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'établissement. 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.

Les dépenses ultérieures 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.

Note : Le cas des mises à disposition de biens est abordé au paragraphe 2.5.7.2 du présent titre.

2.4.3.6.3 L’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).

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de sa durée d’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.

Cas particulier : comptabilisation par composants

Un composant est un élément significatif 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 dans un bâtiment, la structure, composant principal, avec par exemple un composant « chaufferie » ou un composant « toiture » amortis selon des rythmes différents, selon leur durée d'utilisation.

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. Chaque composant a son propre plan d'amortissement.

2.4.3.6.3.1 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.

2.4.3.6.3.2 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.

2.4.3.6.4 La dépréciation des immobilisations

Un 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 ; elle diminue la base amortissable de cet actif, modifiant ainsi le plan d'amortissement (modification prospective).

2.4.3.6.4.1 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.

2.4.3.6.4.2 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.

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

2.4.3.6.4.3 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 opérations spécifiques

2.5.1 LES OPERATIONS DE TRESORERIE

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 prévoit les conditions dans lesquelles les EPLE peuvent effectuer le placement de leurs fonds.

2.5.1.2.1 Les fonds susceptibles de faire l'objet d'un placement

Il s'agit de fonds provenant :

- Des « excédents d'exercices antérieurs, des libéralités, des produits de l'aliénation d'un élément du patrimoine ou d'emprunts, et d'annuités d'amortissement momentanément inutilisés » ;
- D'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

2.5.1.2.2.1 Les placements budgétaires

Les placements budgétaires présentent les caractéristiques suivantes :

- La durée constitue le critère qui fonde le caractère budgétaire ou non des placements. Ainsi, les placements d'une durée supérieure à 1 an sont considérés comme budgétaires et comptabilisés en classe 2 (compte 272) ;
- Seuls les excédents des exercices antérieurs peuvent faire l'objet de placements budgétaires ;
- Ils doivent être prévus au budget initial ou par décision budgétaire modificative pour vote du Conseil d'administration (type 32 – Service OPC) avant chaque souscription ;
- Ils représentent la part de trésorerie considérée comme stable, c'est-à-dire non gagée par des charges, qui doit cependant être corroborée par une analyse du cycle de trésorerie. Par conséquent, en termes d'analyse du cycle de trésorerie, de tels placements supposent une trésorerie de l'établissement 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 comptes à terme ouvert auprès de l'État ;

- Ils font l'objet d'une demande de paiement ;
- Les intérêts courus non échus (ICNE) doivent être comptabilisés en fin d'exercice ;
- Ils ont pour conséquence de diminuer le fonds de roulement pendant la durée d'immobilisation.

2.5.1.2.2.2 Les placements de trésorerie

Les placements de trésorerie sont réalisés en valeurs du Trésor à court terme 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 peuvent être effectués 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) ;
- En obligations assimilables du Trésor (OAT).

Ces placements ne nécessitent pas d'ouvertures budgétaires ni de vote du Conseil d'administration. Ils font l'objet d'une demande de versement à l'initiative de l'ordonnateur et sont comptabilisés en classe 5 (comptes 506/507/5081). Ils ont pour conséquence d'augmenter le besoin en fonds de roulement pendant la durée de détention.

Les intérêts courus non échus (ICNE) doivent être comptabilisés en fin d'exercice.

2.5.1.2.3 Règles prudentielles

Tout placement de fonds doit être obligatoirement précédé d'une analyse de trésorerie. En l'absence de plan de trésorerie, les EPLE utiliseront un ratio d'autorisation de placement 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, 165, 28, 70, 746, 748 (hors 7481), 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 du 16 juillet 2024 relative à l'organisation des sorties et voyages scolaires dans les écoles, les collèges et les lycées publics précise que ces déplacements « *favorisent l'acquisition de connaissances et de compétences, concourent à l'épanouissement des élèves et participent à leur ouverture au monde* ».

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, les projets de voyage ou de sorties doivent toujours être arrêtés au niveau de l'établissement, en tenant compte du coût qui ne doit en aucun cas avoir pour conséquence une discrimination des élèves en fonction des ressources financières de leurs familles.

De même, les voyages ne doivent 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 est 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 reprenant précisément les éléments de la commande, 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'émission d'un titre de recettes, puis édite la facture de la prestation.

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 un 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. 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 dépréciations de stocks.

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 ou mandataire du régisseur de recettes.

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.

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.

Les recettes issues de ces ventes ou prestations de services ne sont pas soumises à la TVA.

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'établissement et qui ne doivent donc pas être comprises dans les éléments de la situation active et passive de ce dernier ;
- 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 3.2.13.2.1 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. Une balance à solde nul ou « état néant » est une des pièces du compte financier quand bien même l'établissement ne détiendrait aucune valeur inactive.

2.5.5 LA PÉRIODE 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 (cf. § 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 ne peut aller au-delà du 31 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 à l'émission et la prise en charge des demandes de paiement correspondant à 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 du montant rattaché, la régularisation d'une dépense d'immobilisation aura un impact sur l'amortissement (montant de la base amortissable modifié) et sur la reprise

du financement en cas de financement externe de l'actif. Cet impact nécessitera 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.

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 montant rattaché, la régularisation d'un financement externe de l'actif aura un impact sur le montant de 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 N et qui sont rattachables à un ou plusieurs exercices ultérieurs (exemple : avis de règlement d'un loyer trimestriel à terme à échoir, reçu en novembre N).

Les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges qui ont fait l'objet d'une demande de paiement ou d'un rattachement de charge (CAP) en période d'inventaire. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges relatives à l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice N, dans le cadre des

opérations d'inventaire, au débit du compte 486 (débit 486 par crédit 6x) à l'appui d'une demande de comptabilisation. Le résultat de l'exercice N est ainsi accru à hauteur des charges se rapportant à l'exercice suivant.

Dénouement des opérations en N+1

Afin de rétablir la charge sur le budget N+1, les charges constatées d'avance sur N sont contre passées, à l'ouverture de l'exercice suivant à l'appui de demandes de comptabilisation. Le compte 486 est alors crédité, à l'ouverture de l'exercice N+1, par le débit des comptes de charges intéressés ; le solde débiteur du compte 486 au bilan d'entrée N+1 est ainsi soldé.

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 N qui sont rattachables à un ou plusieurs exercices ultérieurs.

Les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits, qui ont fait l'objet d'un titre de recettes ou d'un produit à recevoir (PAR) en période d'inventaire. Pour rétablir le montant des produits se rapportant effectivement à l'exercice N, ces comptes doivent être débités, en fin d'exercice, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance (débit 7x par crédit 487). Le résultat de l'exercice N est ainsi réduit à hauteur des produits se rapportant à l'exercice suivant.

Dénouement des opérations en N+1

Pour rétablir le résultat de l'exercice N+1, les produits comptabilisés d'avance sur N sont contre passés, à l'ouverture de l'exercice suivant à l'appui de demandes de comptabilisation. Le compte 487 est alors débité, à l'ouverture de l'exercice N+1, par le crédit des comptes de produits intéressés ; le solde créditeur du compte 487 au bilan d'entrée N+1 est ainsi soldé.

2.5.6 LES OPERATIONS RELATIVES AUX DEPRECIATIONS D'ACTIF

Ces opérations d'inventaire sont traitées au § 2.4.3.3.

2.5.7 LES OPERATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

2.5.7.1 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.

Les modalités de détermination de ces différents coûts et valeurs sont abordées au § 2.4.3.6.2 dans la partie du présent titre II sur les immobilisations dans les actifs.

Remarque : cas particulier d'une mise à jour de l'inventaire pour un bien non enregistré antérieurement :

Cette situation particulière concerne une première inscription à l'actif d'immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières (ex : biens inventoriés mais non

comptabilisés, biens nouvellement inventoriés dans le cadre d'une démarche volontariste de mise à jour de l'inventaire). Dans ce cas, les immobilisations concernées sont comptabilisées 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.

2.5.7.2 Biens mis à disposition des EPLE ou remis en pleine propriété

À la date de transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés, dans les comptes d'immobilisation de l'entité receveuse, à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante, en reprenant la valeur brute de l'actif et le cas échéant, les amortissements cumulés ainsi que les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Une opération de mise à disposition est considérée comme un financement en nature octroyé à l'entité receveuse qui doit enregistrer les biens concernés en contrepartie de financements externes de l'actif (comptes de classe 1). La comptabilisation des biens ainsi mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

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. Les cas de mise à disposition d'actifs entre entités du secteur public sont dénommés « transferts d'actifs » (cf. infra).

2.5.7.3 Transferts d'actifs

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'établissement 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.

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.

Ainsi, l'actif est sorti du bilan de l'entité transférante dès lors qu'il n'est plus contrôlé. L'entité receveuse qui 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, 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.

2.5.7.4 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.

2.5.7.5 Les biens historiques et culturels

La définition des biens historiques et culturels (BHC) repose sur le code du patrimoine et le code général de la propriété des personnes publiques. Entrent notamment dans cette catégorie :

- Les BHC immobiliers que sont les monuments historiques classés ou inscrits (articles L. 621-1 et L. 621-25 du code du patrimoine), les sites, classés ou inscrits, ainsi que les monuments naturels inscrits (articles L. 341-1 et L. 342-22 du code de l'environnement) et les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- Les BHC mobiliers reposant sur la définition figurant aux articles L. 112-11 du code du patrimoine et L. 2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques. Sont ainsi concernés, les biens classés monuments historiques (articles L. 622-1 et suivants du code du patrimoine) ou archives historiques ou considérés comme trésors nationaux en application du code du patrimoine, ainsi que les biens figurant sur les inventaires des collections des musées.

Le caractère symbolique d'un BHC conduit à un traitement comptable distinct de celui des autres immobilisations corporelles. Ce caractère symbolique se traduit, dès lors qu'il est réputé incessible, par

l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur forfaitaire ou symbolique qualifiée de non révisable, une fois la comptabilisation initiale effectuée.

Les biens historiques, culturels immobiliers et mobiliers 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 immobilisables, tels que les travaux de reconstruction sont comptabilisées en immobilisations corporelles, amorties sur leur durée d'utilisation et éventuellement dépréciées dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés. En revanche, les dépenses d'entretien sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

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.

2.5.7.6 La tenue de l'inventaire

L'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

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 (cf. § 2.4.3.6.1) soit parce qu'il n'a pas connaissance de leur valeur.

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.

2.5.7.7 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)

La 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.

2.5.7.8 Dépréciation des immobilisations

La dépréciation d'un actif, présentée au paragraphe 2.4.3.3, 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.

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.

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.

2.5.7.9 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 ;
- Vendu, lorsqu'il relève du patrimoine privé de l'établissement, après autorisation du conseil d'administration). Il s'agit de l'ensemble des biens qui ne sont pas à l'usage du public et qui ne relèvent pas du champ d'application de l'article L. 2112-1 du code de la propriété des personnes publiques ;
- Désaffecté, lorsqu'il relève du patrimoine public de l'établissement (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. La sortie de l'inventaire d'un bien est précédée d'une désaffectation prononcée par le préfet :
    - Si le bien est destiné à être vendu (valeur marchande est non nulle) ou si le bien est immatriculé aux domaines (véhicules) ;
    - Si le bien n'appartient pas au patrimoine privé de l'établissement.

    L'arrêté de désaffectation du bien 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).

2.5.8 LES OPERATIONS RELATIVES AUX STOCKS

2.5.8.1 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.

2.5.8.2 Évaluation des stocks

2.5.8.2.1 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.

2.5.8.2.2 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.

2.5.8.2.3 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 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.

2.5.8.3 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).

2.5.8.4 Suivi comptable des stocks

Pour suivre physiquement leurs stocks, les établissements doivent procéder à un dénombrement périodique et au moins annuel, en utilisant le système de l'inventaire intermittent.

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).

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. Ces opérations sont détaillées sur la planche 13 en annexe, ainsi qu'aux paragraphes 3.2.8.1 et 3.2.8.2 de la présente instruction.

Nota : le système de l'inventaire intermittent pratiqué en comptabilité générale est associé à une comptabilité auxiliaire permanente des stocks.

2.5.9 LES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'AGENT COMPTABLE

2.5.9.1 La paye à façon

La mise en œuvre de la paye 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 paye, 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 sein de la composante du service général « PAYE ». 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 sauf si le façonnier est destinataire de celles-ci. Il donne au façonnier les informations (contrats, état de présence etc.) utiles à la liquidation de la paye et valide la paye.

Si la subvention couvrant les dépenses de rémunération n'est pas versée au façonnier, les opérations de l'employeur et de son comptable s'effectuent comme décrit ci-dessous :

- 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 ;
- La validation de la paye par l'employeur vaut autorisation de 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 ;
- Emission d'une demande de comptabilisation du salaire aux comptes de charges en personnels qui soldera le compte 4678 précédemment cité ;
- Emission d'un 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 paye. Il liquide la paye et effectue son paiement uniquement par des opérations comptables à partir de demandes de versement débitant le compte 4438 (opérations pour compte de tiers). Il informe l'employeur des éléments de la liquidation, effectue le prélèvement (lorsque la subvention de rémunération est versée à l'employeur) et met 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 en raison d'un manque de trésorerie. Il met à disposition de l'employeur toutes les informations utiles à la budgétisation de la paye et à destination des tiers intéressés.

TOME 3 : LE CADRE COMPTABLE

3.1 Les principes de la comptabilité

3.1.1 L'OBJET DE LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT

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

- De saisir, classer, enregistrer et contrôler des données de base chiffrées relatives aux opérations de l'établissement afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- De fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés avec la présentation notamment d'états financiers (bilan, compte de résultat et annexe) reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice.

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.

À 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 COMPTABILITÉ

La qualité des comptes est assurée par le respect des principes comptables, au regard notamment des 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 évènements 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 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 ;

- 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.

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 régularité

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

3.1.2.2 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. À 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 (État, collectivité territoriale de rattachement), les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

3.1.2.3 Le principe d'image fidèle

La comptabilité doit refléter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'établissement. Par ailleurs, 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.

3.1.2.4 Le principe de permanence des méthodes

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre afin de suivre l'évolution de la situation de l'EPLE et faciliter la comparaison entre établissements. 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).

3.1.2.5 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.

3.1.2.6 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.

3.1.2.7 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).

3.1.2.8 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.

3.1.2.9 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 MÉTHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Sont précisées dans cette partie les définitions, les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.

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 Définition

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 extra comptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif 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) Informations présentées 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 / COMPTABILITÉ

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 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 R421-67 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. §2.3.4.2.2 – 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 31 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.

3.1.4.2 Dispositions concernant les régularisations de dépenses

3.1.4.2.1 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.

3.1.4.2.2 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 § 2.3.4.5.1, 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 demandes 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.

3.1.4.2.3 Demande de paiement émise sur imputation erronée

En cas d'erreur sur le code activité et/ou le domaine, 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.

En cas d'erreur de compte et/ou de service, il s'agit alors d'une régularisation, à l'initiative de l'ordonnateur, et prise en charge par l'agent comptable.

À l'occasion des contrôles lui incombant, l'agent comptable qui détecte une erreur d'imputation comptable en demande la correction à l'ordonnateur avant de procéder à la prise en charge de la demande de paiement.

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

3.1.4.3 Dispositions concernant les régularisations de recettes

3.1.4.3.1 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.

3.1.4.3.2 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 du titre 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 de titre de recettes des exercices antérieurs, lorsque la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement ;
- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation de titre de recettes des exercices antérieurs, lorsque la régularisation se rattache à sa gestion financière ;
- Compte de classe 1 initialement crédité lorsque la régularisation se rattache à une opération en capital.

3.1.4.3.3 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.

À l'occasion des contrôles lui incombant, l'agent comptable qui détecte une erreur d'imputation comptable en demande la correction à l'ordonnateur avant de procéder à la prise en charge du titre de recettes.

Rappel : Le code activité et le domaine sont facultatifs en recette

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

3.1.4.4 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…).

3.1.4.4.1 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 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 d'inventaire 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.

3.1.4.4.2 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'avances.

- 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.

3.1.4.4.3 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.

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 ».

3.1.4.4.4 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.

3.2 La comptabilité générale

La comptabilité des établissements publics locaux d'enseignement est tenue selon le principe de la partie double. Ainsi, 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 (DP) ;
- Une demande de reversement (DRV) ;
- Un titre de recette (TR) ;
- Une demande de réduction ou d'annulation de recette (DRR) ;
- Une demande de comptabilisation (DCP).

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 (DVER) ;
- Un encaissement sans opération budgétaire (EC) ;
- Une demande de comptabilisation (DCP).

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, bilan et annexe.

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 avances versées à un tiers sur le compte 469 « Autres tiers – Avances et acomptes versés ». Le compte 469 est débité, lors du paiement par l'établissement d'avances (bourses Erasmus par exemple) par le crédit d'un compte de trésorerie. Ce compte est crédité par le débit d'un compte de tiers tel que le 4662 lors du décompte définitif de l'aide ;
- Aux placements à court terme de valeurs mobilières (compte 50).

3.2.1.2 Les demandes de versement 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 OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

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), l'apurement des déficits par l'établissement (comptes 6584x), l'admission en non-valeur de créances irrécouvrables (compte 654), ainsi que les corrections d'erreurs sur exercices antérieurs.

3.2.4 LA NOMENCLATURE COMPTABLE :

La classification des comptes dans le plan comptable des EPLE obéit à une codification décimale et à l'adoption de critères de classement des opérations par nature dans les comptes ouverts à cet effet.

Le numéro de compte participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité. La codification du plan de comptes permet :

- Le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- L'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci-dessus, par l'utilisation d'une structure décimale des comptes. L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

Le plan de comptes comporte huit classes, le premier chiffre correspondant à la « classe » du compte.

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

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

Les opérations qui traduisent les activités relatives au résultat de l'exercice sont réparties dans les deux classes de comptes suivants :

- Classe 6 - comptes de charges ;
- Classe 7 - comptes de produits.

Les comptes de charges et produits sont soldés en fin d'exercice comptable, pour la détermination du résultat de l'exercice, par un compte de la classe 1 : le compte 12 "résultat de l'exercice".

- La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

Plan comptable

Classe 1 : Comptes de capitaux

10 - Financements d'actifs et réserves

101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés – État (solde créditeur ou nul)

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 – Financement rattachés à des actifs déterminés - Tiers autres que l'État

1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État (solde créditeur ou nul)

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 - Élèves 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 (solde créditeur ou nul)

185 - Opérations de trésorerie

1851 - Opérations de trésorerie (décaissements des budgets annexes)
1852 - Opérations de trésorerie (encaissements des budgets annexes)

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 sauf compte 268)

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)
268 – Intérêts courus (solde créditeur ou nul)

27 - Autres immobilisations financières (solde débiteur ou nul sauf compte 2768)

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
272 - Titres immobilisés (droit de créance)
275 - Dépôts et cautionnements versés
276 - Autres créances immobilisées

2768 – Intérêts courus (solde créditeur ou nul)

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

3112 – Matières premières – denrées

313 - Matières d'œuvre

3132 – Matières d'œuvre

32 - Autres approvisionnements (solde débiteur ou nul)

321 - Matières consommables

3211 – Charbon
32112 – Stock approvisionnement - charbon

3212 – Fuel
32122 - Stock approvisionnement – fioul

3213 – Bois
32132 - Stock approvisionnement - gaz

3218 - Autres combustibles
32182 - Stock approvisionnement – Autres combustibles

322 - fournitures consommables

3221 - Trousseaux (linge)
32212 - Stock consommables – Trousseaux (linge)

3222 - Fournitures scolaires
32222 - Stock consommables – Fournitures scolaires

3223 - Fournitures administratives
32232 - Stock consommables – Fournitures administratives

3224 - Produits d'entretien
32242 - Stock consommables – Produits d'entretien

328 - Autres approvisionnements stockés

3282 – Stock autres approvisionnements stockés

33 - En cours de production de biens (solde débiteur ou nul)

331 - Produits en cours (objets confectionnés)

3312 – Stocks produits en cours (objets confectionnés)

34 - En cours de production de services (solde débiteur ou nul)

345 - Prestations de services en cours

3452 – Stocks prestations de service en cours

35 - Stocks de produits (solde débiteur ou nul)

355 - Produits finis (objets confectionnés)

3552 – Stocks produits finis (objets confectionnés)

39 - Dépréciations des stocks et en cours (solde créditeur ou nul)

391 - Dépréciations des matières premières et fournitures

3912 -Dépréciations Des Mat. Prem. Et Four. Stockées

392 - Dépréciations des autres approvisionnements

3922 - Dépréciations des aut. Approvisionnements stockées

393 - Dépréciations des en cours de production de biens

3932 - Dépréciations des en-cours de production de biens stockés

394 - Dépréciations des en cours de production de services

3942 - Dépréciations Des En-Cours De Production De Services

395 - Dépréciations des stocks de produits

3952 - Dépréciations des stocks de produits finis

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 – RPP (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 - État 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

4455 - TVA à décaisser (solde créditeur ou nul)
4456 - TVA déductible (solde débiteur ou nul)
44562 - TVA déductible sur immobilisations
44566 - TVA déductible sur autres biens et services
44567 - Crédit de TVA reporté

4457 - TVA collectée (solde créditeur ou nul)
4458 - TVA à régulariser ou en attente

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

461 - Déficit constatés sur opérations de gestion (RGP) - (solde débiteur ou nul)
462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement (solde débiteur ou nul)
463 - Autres comptes débiteurs - Titre de recette à recouvrer (solde débiteur ou nul)

4631 - Autres comptes débiteurs - Titre de recettes à recouvrer (solde débiteur ou nul)

464 - Achats valeurs mobilières de placement
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
46641 – Cautions à rembourser
46648 – Autres excédents de versement à rembourser

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 et d'attente

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)
4725 - Dépenses des régisseurs 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

506 – Obligations (solde débiteur ou nul)
507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme (solde débiteur ou nul)
508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

5081 - Autres valeurs mobilières (solde débiteur ou nul)
5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées (solde créditeur 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 – Opérations de dépenses

5431- Régies d'avance permanentes
5432 - Régies d'avance temporaires

545 - Régies – Opérations 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
6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements

606 - Achats non stockés de fournitures

6061 - Fournitures non stockables (eau et énergie)
60611 - Eau
60612 - Gaz
60613 - Electricité
60614 - Carburants et lubrifiants
60618 - Autres Fournitures d'énergies non stockables

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

6188 - Autres

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

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
65768 – Autres bourses, dotations, ou aides sociales (dont Erasmus)

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 - Déficits (RGP) ou débets (RPP avant 2023)
65841 - Débets admis en décharge ou en remise gracieuse (RPP)
65842 - Déficits sur opérations de gestion (RGP)

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
7134 - Variation du stock des en-cours de production de services
7135 - Variation du stock des produits finis

72 - Production immobilisée

721 - Immobilisations incorporelles
722 - Immobilisations corporelles

74 - Subventions d'exploitation

741 - Etat

7411 Subventions MEN
74111 - Subventions MEN - Dotation pour charges de service (lycées et collèges d'Etat)
74112 - Subventions MEN- Programme 140 " enseignement scolaire 1er degré public"
74113 - Subventions MEN- Programme 141 " enseignement scolaire 2nd degré public"
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
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'État
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

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 qualifiés de « financements externes de l'actif » 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. 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 - 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. 4. 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'État qui n'ont pas été rattachés à un actif déterminé.

3.2.6.1.2 Compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés - État

Sont comptabilisés, pour leur montant initial, aux subdivisions du compte 1041, les financements effectués par l'État et rattachés à des actifs déterminés. 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 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

3.2.6.1.2.1 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.

3.2.6.1.2.1.1 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.

3.2.6.1.2.1.2 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.

3.2.6.1.2.1.3 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).

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

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles.
- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

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 au paragraphe sur les transferts d'actifs (cf. §3.2.7.2)

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.

3.2.6.1.2.2.1 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.

3.2.6.1.2.2.2 Compte 10492 Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété - État

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des montants relatifs à la contrepartie des biens remis en pleine propriété à l'établissement par l'État, ainsi que ceux relatifs aux financements alloués par l'État en vue de financer les travaux relatifs à ces biens.

3.2.6.1.2.2.3 Compte 10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs - État

Ce sous-compte enregistre la variation de valeur des financements, alloués par l'État et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers, autres que les biens mis à disposition et les biens remis en pleine propriété par l'État.

Y sont retracés en particulier les variations de valeur des financements rattachables à un actif déterminé et alloués par des organismes agissant au nom et pour le compte de l'État, notamment dans le cadre des investissements d'avenir (IA) tels que l'ANR ou l'ADEME.

Afin de permettre une traçabilité des variations de valeur des financements alloués par ces organismes ayant trait aux conventions relatives aux IA au sein des établissements bénéficiaires, il est possible pour ces derniers d'effectuer un suivi fin de ces variations de valeur, en créant des subdivisions adéquates du sous-compte 10493 « Reprise au résultat du financement des autres actifs - État ».

Technique comptable :

Les financements sont opérés par des titres de recettes (financements en espèces) ou des demandes de comptabilisations (financements en nature) 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 3.2.4 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 sur la ventilation du résultat sur les différents comptes de réserves, 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 3.2.4. 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. §3.1.3 - Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

À la clôture de l'exercice, la balance comptable doit faire apparaître soit un solde créditeur au compte 110 soit un solde débiteur au compte 119. 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 3.2.4. 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.

Technique comptable

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.

Les subdivisions du compte 13 sont présentées paragraphe 3. 2. 4 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.

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.

3.2.6.4.2.1 Compte 1341 Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

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 nature 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).

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

La comptabilisation de la reprise du financement s'effectue par le débit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du crédit d'une subdivision du compte 78xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte de reprise 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte de reprise 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement.

La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1349x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - Tiers autres que l'État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère d'exploitation : utilisation du sous-compte 6813 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ;
- Si la reprise de la dépréciation initiale de l'actif revêt un caractère financier : utilisation du sous-compte 6863 « Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

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

Deux cas doivent être distingués :

a) Lorsque l'actif financé est sorti du bilan pour être transféré à une autre entité du secteur public, dans le cadre d'une opération de mise à disposition réalisée à titre gratuit entre entités publiques, les dispositions à appliquer sont celles décrites au paragraphe sur les transferts d'actifs (cf. § 3.2.7.2).

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 10 présente les différentes opérations relatives à ce compte.

Le compte de provisions est ajusté à la fin de chaque exercice.

Les subdivisions du compte 15 sont présentées paragraphe 3. 2. 4 La nomenclature comptable.

Technique comptable :

Constitution ou augmentation 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

3.2.6.5.3.1 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.

3.2.6.5.3.2 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).

Les subdivisions du compte 16 sont présentées paragraphe 3. 2. 4 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)

Encaissement :

- Débit du compte de classe 5 concerné
- Crédit du compte 165X

Lors de la restitution, émission d'une demande de versement

- Débit du compte 165X
- Crédit du compte de tiers de la classe 4 concerné
- Débit compte de tiers classe 4 concerné
- Crédit du compte 46641 Cautions à rembourser

Décaissement :

- Débit du compte 46641 Cautions à rembourser
- Crédit du compte de classe 5 concerné

3.2.6.6.2 Compte 167 – Emprunts dettes assortis de conditions particulières

Compte 1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques.

Ce compte enregistre les avances consenties par l'État ou les collectivités.

Ce compte est crédité de l'avance et débité lors des remboursements selon le même principe que le compte 165.

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

Pour les opérations de trésorerie, les comptes 18 assurent la liaison entre les budgets annexes (BA) et le budget principal (BP).

En effet, les BA n'étant pas dotés de l'autonomie financière ; ils disposent d'un cadre comptable complet à l'exception des comptes de disponibilités. Le compte de liaison fonctionne en miroir dans la comptabilité de l'entité principale et dans la comptabilité annexe (BA). Il n'apparaît pas au bilan de l'EPLE (solde nul).

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 du budget annexe est égal au crédit du compte 185 - opérations de trésorerie de l'établissement support du BP.

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

- Débit compte 185 opérations de trésorerie
- Crédit compte de tiers intéressés.

Dans la comptabilité de l'établissement

- Débit compte financiers
- Crédit compte 1852 opérations de trésorerie

Règlement d'une dépense

Dans la comptabilité du budget annexe (

- Débit compte de tiers intéressés

- Crédit compte 185 opérations de trésorerie

Dans la comptabilité de l'établissement

- Débit compte 1851 opérations de trésorerie
- 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.

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).

Technique comptable

L'immobilisation cofinancée est comptabilisée dans les comptes de chaque établissement, à hauteur de sa quote-part de contrôle, soit :

Pour A :

Quote-part financée = 200 x 50 % = 100

Quote-part contrôlée = 200 x 60 % = 120

- 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)

Pour B :

Quote-part financée = 200 x 50 % = 100

Quote-part contrôlée = 200 x 40 % = 80

- 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) 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.

Technique comptable

Pour A :

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€

Pour B :

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 (compte 11x). 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 et dépréciations constatés antérieurement pour l'actif transféré sont repris dans les comptes de l'entité receveuse en contrepartie du compte 110 « report à nouveau créditeur ».

De même, si le bien a bénéficié d'un financement externe, le financement (1041x/1341x) et les reprises de financement associées (1049x/1349x) sont soldés en contrepartie des comptes de report à nouveau (respectivement 110 et 119).

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 et les dépréciations 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 dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'établissement. Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

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. 4 La nomenclature comptable.

3.2.7.3.1 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 d'une acquisition :

- Débit du compte 205X - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels et valeurs similaires

- 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 ou contrôlés par l'établissement, 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 ;
- Biens historiques et culturels ;
- 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. 4 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 pour le montant suivant selon le cas :

- Les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition en contrepartie du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations ;
- Les biens produits par l'établissement sont comptabilisés à leur coût de production ;
- Les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale ;
- Les biens mis à disposition sont comptabilisés à la valeur comptable 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 qui y sont attachées sont repris dans les comptes de l'entité receveuse).

Lorsqu'une immobilisation n'a plus d'usage ou est cédée ou mise au rebut, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante par une demande de comptabilisation :

Technique comptable

- 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.

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.

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 - Immobilisations en cours

Ce compte 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. 4 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 ou coût de production, qui est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production dans la mesure où celles-ci peuvent être

raisonnablement rattachées à la production du bien. 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 ; elles donnent lieu à une récupération lors du paiement des factures ;
- Acomptes : les sommes versées sur justification d'exécution partielle ; ils ne donnent pas lieu à récupération.

3.2.7.5.4 Compte 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

Ce compte 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.

3.2.7.5.5 Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

Ce compte 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. 4 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, ce compte 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)

Ce compte 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 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. 4. 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. Les titres dont l'acquisition et la vente sont laissées à la libre disposition de l'ordonnateur sont retracés au compte 50x - 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 dépréciations 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 46782 - Dépôts et cautionnements versés

puis :

- Débit du compte 46782 - Dépôts et cautionnements versés
- Crédit du compte du compte de classe 5 concerné

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 6566 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 7562 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.

3.2.7.7.3 Compte 276 - Autres créances immobilisées

Le compte 2768 retrace les intérêts courus non échus (ICNE) sur les immobilisations financières.

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, article 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation 2768.

Technique comptable

À la fin de l'exercice N, en période d'inventaire, constatation des ICNE se rapportant à l'exercice N :

- Débit 2768 - Intérêts courus non échus
- Crédit 762 - Produits des autres immobilisations financières » ou 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

Au 01/01/N+1, contre-passation des ICNE :

- Débit 762 - Produits des autres immobilisations financières » ou 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- Crédit 2768 - Intérêts courus non échus

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)

Les subdivisions du compte 28 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.7.8.1 Compte 280 – Amortissement des immobilisations incorporelles

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. A 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.

3.2.7.8.1.1 *Mode de calcul*

L'amortissement 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) x (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) x (47/365) soit 128,77 € ; • En N+1 et N+2 de 1 000 € ; • En N+3 de 871,23 €

La base annuelle de 360 jours sera privilégiée.

3.2.7.8.1.2 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 similaires, 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. 4 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 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. 4 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 entre le stock final et le stock initial. À la clôture, deux écritures sont obligatoires pour 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).

Ces écritures d'inventaire sont passées à l'appui de demandes de comptabilisation.

Technique comptable (voir planche 13)

1. Annulation du stock initial
   - Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières » ou 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements »
   - Crédit 31 « Matières premières » ou 32 « Autres approvisionnements » en fonction de la nature du stock.
2. 2.Constatation du stock final
   - Débit 31 « Matières premières » ou 32 « Autres approvisionnements » en fonction de la nature du stock.
   - Crédit 6031 « Variation des stocks de matières premières » ou 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements ».

3.2.8.2 Comptes 33 - En cours de production de biens

3.2.8.2.1 Comptes 331, 345 et 355 - Stocks d'en cours et de produits finis

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'un amoindrissement de la valeur des stocks qui n'est pas jugé irréversible.

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 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.

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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.1.1 Compte 401 – Fournisseurs ordinaires

3.2.9.1.1.1 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.

3.2.9.1.1.2 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.

3.2.9.1.1.3 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.

3.2.9.1.1.4 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.

3.2.9.1.1.5 *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.

La prise en charge de ces opérations est obligatoirement régularisée en début d'exercice suivant selon la technique de l'extourne (ou contre-passation). 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.

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.

Ainsi, sur l'exercice suivant, dès réception des justifications des demandes de paiement sont établies sur ces crédits d'extourne.

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.

3.2.9.1.2 Compte 409 - Fournisseurs débiteurs

3.2.9.1.2.1 *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.

3.2.9.1.2.2 *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.

3.2.9.1.2.3 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.2.1 Compte 411 - Clients prestations restauration et hébergement

3.2.9.2.1.1 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 scolaires ;
- Du compte 46681 de la part des bourses nationales déduite des frais scolaires.

3.2.9.2.1.2 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).

3.2.9.2.2 Compte 412 - Clients - Autres prestations

3.2.9.2.2.1 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.

3.2.9.2.2.2 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.

3.2.9.2.2.3 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

3.2.9.2.3 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 (commissaire, 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 comptabilisation).

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).

3.2.9.2.4 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.

Les produits à recevoir font l'objet d'une extourne (contre-passation) en début d'exercice N+1

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

Les subdivisions du compte 418 sont présentées au paragraphe 3.2.4. La nomenclature comptable.

3.2.9.2.5 Compte 419 - Clients créditeurs

3.2.9.2.5.1 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).

3.2.9.2.5.2 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 / 709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
- 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. 4. 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 ou du compte 46783 en cas de paye à façon.

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

Modalités d'évaluation des droits à congés

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.

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[19] ont droit sur la période de référence d'acquisition des droits.

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.

[19] Il convient d'exclure les agents ayant quitté l'organisme au 31 décembre N.

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

- Charges à payer relatives au Compte épargne-temps (CET)

A) Qualification du passif

L'accès au 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 d'un plafond global de jours fixé par l'arrêté en vigueur pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002. A la fin de chaque année, les jours épargnés sur un CET de régime pérenne peuvent être :

- Indemnisés pour les jours épargnés au-delà du seuil fixé par l'arrêté susvisé ;
- 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 du seuil fixé par l'arrêté susvisé.

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 au seuil fixé par l'arrêté susvisé ;
- Ou, pour les jours supérieurs au seuil fixé par l'arrêté susvisé, 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 au seuil fixé par l'arrêté susvisé.

1. Nombre de jours inscrits sur le CET inférieur ou égal au seuil fixé par l'arrêté susvisé

L'ensemble des jours inscrits dans la limite du seuil fixé par l'arrêté susvisé sera obligatoirement utilisé sous forme de congés par les agents[20].

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.

2. Nombre de jours inscrits sur le CET supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé

Lorsqu'à la fin de l'année, le nombre de jours comptabilisés sur le CET est supérieur au seuil fixé par l'arrêté susvisé, 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 au seuil fixé par l'arrêté susvisé, 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 statutaire (forfaits prévus pour les catégories A, B et C) fixé par l'arrêté du 28 août 2009 modifié pris pour application du décret n° 2002-634 du 29 avril 2002.
- 2è cas – jours maintenus sur le CET : la provision pour charges est déterminée selon les modalités inscrites au § 1. 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 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 ordonnancées 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

[20] 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 ».

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.

- Hors CET :

Le compte 4286 est crédité par le débit du compte de charges 64x intéressé du montant des dépenses qui n'ont pas pu être ordonnancées avant la fin de l'exercice.

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 relatifs aux rémunérations indûment versées par l'établissement à ses employés, en attente de remboursement, et n'ayant pas encore fait l'objet d'une demande de reversement ou d'un titre de recette, par le crédit du compte 641x intéressé.

Ce compte est soldé par une écriture de contre passation au débit du compte 641x 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. 4. La nomenclature comptable.

Important : Depuis le 1er janvier 2023, et la mise en place de la responsabilité des gestionnaires publics (RGP), il n'est plus possible de constater de débets au débit du compte 429x. Seules les écritures d'apurement des débets prononcés avant le 1er janvier 2023 sont envisageables en contrepartie du compte 429. Désormais, les déficits sont constatés à l'aide du compte 461 - Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP) - voir commentaire du compte.

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 65841 - Débets admis en décharge ou en remise gracieuse (RPP), 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 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 65841 - Débets admis en décharge ou en remise gracieuse (RPP)", 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 65841 - Débets admis en décharge ou en remise gracieuse (RPP)", 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 25).

3.2.9.4 Compte 43 - Sécurité sociale et organismes sociaux

Les subdivisions du compte 43 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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 421.

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 ordonnancées par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

Au début de l'exercice suivant, ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64 initialement mouvementé.

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 ordonnancées par le débit de la subdivision intéressée du compte 64.

Au début de l'exercice suivant, ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64 initialement mouvementé.

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, lors du remboursement des indemnités sociales.

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'État, 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.5.1 Compte 441 - État et autres collectivités publiques : subventions à recevoir

Ce compte subdivisé enregistre au débit les subventions accordées par les principaux financeurs des EPLE. Selon le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues, le financement est comptabilisé lorsque le droit est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable.

Ainsi, lorsque la subvention est accordée sans condition d'emploi, la recette est enregistrée à la date de l'acte attributif pour son montant total, indépendamment de la date d'encaissement.

En revanche, lorsque la subvention est accordée sous condition d'emploi, la recette est comptabilisée au fur et à mesure de la réalisation des dépenses concernées au crédit du compte de subvention approprié (comptes 1041 ou 1341 pour des financements rattachés à des actifs, 74xx pour une subvention de fonctionnement), en contrepartie des subdivisions 4411 à 4418. La réalisation de ces dépenses matérialisant l'acquisition du droit est généralement attestée par la production de justificatifs financiers (par exemple factures).

Synthèse des modalités de comptabilisation des subventions assorties ou non de conditions :

Caractéristiques de l'acte attributif	Fait générateur du droit octroyant la subvention
Subvention sans condition	Droits acquis dès l'acte attributif qui engage définitivement et à lui seul le financeur : - Si l'acte attributif présente un caractère unilatéral : date de notification ou, à défaut, date de réception par l'EPLE ; - Si l'acte attributif correspond à une convention : date de la signature de la convention.
Subvention avec condition(s)	Droits acquis lors de la réalisation des conditions.

Le compte 441 est soldé, soit par un compte de trésorerie si l'encaissement succède à l'émission du titre de recettes, soit par une reprise d'avance si l'encaissement a précédé l'émission du titre de recette.

Les fonds éventuellement versés par le financeur avant l'acquisition du droit par l'établissement sont enregistrés en avance au crédit d'une subdivision du compte d'avance 4419 - Avances sur subventions.

Les subdivisions du compte 441 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.5.1.1 Compte 4411 – État

Les subdivisions du compte 4411 (hors 44117) sont débités :

- Soit par le crédit de la subdivision intéressée du compte 7411 « subvention État » ;
- Soit par le crédit du compte 1041x Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État ».

Le compte 44117 (subventions d'investissement) sera lui débité par le crédit du compte 101x Valeur initiale des financements non rattachés à des actifs - État ».

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) sont débitées par le crédit de la subdivision intéressée du compte 744.

Le compte 44123 (subventions d'investissement) c 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 fonds versés par le financeur avant l'acquisition du droit par l'établissement, donc avant l'émission du titre de recette.

Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée des comptes 4411X, 4412X, 4414X, 4416, 4417, 4418 lorsque le titre de recettes correspondant est pris en charge (reprise d'avance) ou 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 - État - Prélèvement à la source- Impôt sur le revenu

Le compte 442 enregistre les prélèvements effectués sur les paies au titre de l'impôt sur le revenu. Il est crédité par le débit du compte 421x – Personnel - Rémunérations dues et débité par le compte de trésorerie.

En comptabilité, le prélèvement à la source (PAS) doit être appréhendé, à l'instar des cotisations salariales.

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'État, 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 443x "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 467x "Autres comptes débiteurs ou créditeurs".

Elles obéissent à trois critères cumulatifs :

- Trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (État, 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.

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, à l'exception des crédits dont la gestion est précisée par voie réglementaire telles que les dépenses de bourses nationales effectuées par l'EPLE pour le compte de l'État. Le versement au bénéficiaire est effectué par une demande de versement justifiée et à l'initiative de l'ordonnateur.

Nota : Si le chef d'établissement-ordonnateur peut suspendre le versement d'une bourse en cas d'absence injustifiée, il appartient au recteur de statuer sur l'arrêt définitif du versement.

Les subdivisions du compte 443 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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 de classe 5 intéressé

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 11 « Opérations pour compte de tiers »).

3.2.9.5.4 Compte 445 – État - Taxes sur le chiffre d'affaires

Les activités d'enseignement entrent, en principe, dans le champ d'application de la TVA.

Pour autant, en application des dispositions de l'article 261 4-4°-a, al.1 à 5 et 4-4°-b du Code général des Impôts (reprenant les dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006), doivent être exonérés de TVA :

« L'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation ou le recyclage professionnel, ainsi que les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public de même objet (…) ».

Les subdivisions du compte 445 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. « La nomenclature comptable ».

Dans le cas exceptionnel d'une opération assujettie, l'EPLE :

- Encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de la reverser à l'administration fiscale (TVA collectée) ;
- Paye de la TVA à ses fournisseurs (TVA déductible).

Ce bref rappel sur la TVA ne se substitue pas à la documentation officielle et réglementaire édictée par l'administration fiscale, 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 4456x- TVA déductible, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 ou 4042 Fournisseurs pour le montant total de la facture

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 total de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée, pour le montant de la TVA

Règlement par les clients

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4112 Clients

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.

3.2.9.5.6 Compte 448 - État 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. 4. La nomenclature comptable

3.2.9.5.6.1 Charges à payer (comptes 4482 et 4486)

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.

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'État, 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.

3.2.9.6 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.6.1 Compte 461 - Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP)

Dans le cadre du régime de responsabilité des gestionnaires publics (RGP) instauré au 1er janvier 2023, le compte 461 enregistre les déficits constatés (par exemple à l'issue d'un détournement, d'un double paiement, d'une erreur de caisse ...). Ce compte est débité par le crédit du compte intéressé, en fonction de la nature du déficit.

Dans le cas d'une faute ou erreur non exclusivement imputable au comptable et à ses services, le déficit est apuré par l'établissement. Le compte 461 est alors crédité par le débit du compte 65842 « Déficits sur opérations de gestion (RGP) » (opération d'ordre portée à l'appui d'une demande de comptabilisation). Le déficit constitue alors une charge de l'établissement.

En revanche, dans le cas d'une faute ou erreur exclusivement imputable au comptable, le déficit est apuré par le budget de l'État. Le compte 461 est alors crédité par le débit d'un compte de trésorerie à réception des fonds.

3.2.9.6.2 Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement

3.2.9.6.2.1 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 pour la valeur d'origine du bien cédé

Si le bien cédé bénéficiait d'un financement externe (comptes 104x, 134x), une reprise du financement est effectuée pour la part résiduelle. Le cas échéant, si l'immobilisation faisait l'objet d'une dépréciation (compte 29x), celle-ci doit être reprise,

3.2.9.6.2.2 Cessions de valeurs mobilières de placement

En matière de cession de VMP, les titres les plus anciens sont réputés vendus les premiers.

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), le compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » enregistre le gain net résultant de la vente ;
- Lorsque le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition (moins-value), le compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » enregistre la perte nette résultant de la vente.

Le compte 462 est crédité du montant du prix de cession des valeurs mobilières de placement par le débit d'un compte de trésorerie (cf. commentaire du compte 50x).

3.2.9.6.3 Compte 463 - Autres comptes débiteurs. Titres de recettes à recouvrer

Les opérations effectuées par l'établissement constitutives de créances vis-à-vis de tiers sont inscrites au débit du compte 463 lorsqu'elles ne sont pas identifiées par un autre compte de tiers. Ce compte enregistre d'autre part, les opérations relatives aux ordres de reversement émis auprès de tiers ayant fait l'objet de versement erroné.

Le compte 463 présente un solde normalement débiteur. Il est :

- Débité par le crédit d'un compte de classe 7 ou d'un compte de classe 1 à l'appui de titres de recettes ;
- Débité pour les demandes de reversement par le crédit d'un compte de la classe 6 ou d'un compte de la classe 2 (suite à un versement erroné) :
- Crédité par le débit d'un compte de trésorerie des encaissements effectués.

3.2.9.6.4 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.6.4.1 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 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.

3.2.9.6.4.2 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 rejets constatés sur le relevé DFT ;
- Débité (demande de versement du comptable) lors du règlement ou de l'apurement par le crédit des comptes intéressés.

3.2.9.6.4.3 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.

Rappel : les excédents de faible montant (inférieurs à 8 euros) sont atteints par la prescription acquisitive de trois mois après leur notification au créancier en application de l'article 21 de la loi de finances n°66-948 du 22 décembre 1966. Les excédents supérieurs à 8 €, sont quant à eux prescrits dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis en vertu de l'article 1er de la loi n°68-1250 du 31 décembre 1968.

3.2.9.6.4.4 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.

3.2.9.6.4.5 Compte 4668 Contrepartie opérations comptes de tiers

Le compte 4668 enregistre au crédit les dépenses effectuées pour le compte 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. 4. 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.

3.2.9.6.5 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.6.5.1 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.

3.2.9.6.5.2 Compte 4674 - Taxe d'apprentissage

Le compte 4674 retrace les versements reçus de la Caisse des Dépôts au titre de la taxe d'apprentissage. 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 pour qu'elles soient considérées comme définitivement acquises, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

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)

3.2.9.6.5.3 Compte 4676 Dons et legs

Ce compte enregistre les dons et legs autres que ceux destinés à la caisse de solidarité.

3.2.9.6.5.4 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 versés (compte 46782) et les opérations de paye à régulariser exécutées par un façonnier (compte 46783).

Dans le cadre de la mise en œuvre de la paye à façon, l'agent comptable opère pour le compte d'un autre établissement public employeur (voir planche 20). C'est l'ordonnateur de cet établissement qui justifie du versement aux bénéficiaires (par exemple : attestation de service fait, état de présence…). La convention de mutualisation peut en préciser les modalités.

3.2.9.6.6 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.6.6.1 Compte 4686 - Charges à payer

Ce compte 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 avec une écriture de contre-passation par le crédit du compte de charge intéressé.

3.2.9.6.6.2 Compte 4687 - Produits à recevoir

Ce compte 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 contre-passation par le débit du compte de produit intéressé.

3.2.9.6.7 Compte 469 - Autres tiers - Avances et acomptes versés

Ce compte est débité, lors du paiement par l'établissement d'avances aux tiers par le crédit d'un compte de trésorerie (demande de versement).

L'avance est reprise (solde du compte 469) par le débit du compte 4662 avant le paiement de la demande de paiement qui s'y rattache.

3.2.9.7 Compte 47 - Comptes transitoires et d'attente

3.2.9.7.1 Compte 471 – Recettes à classer

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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.7.1.1 Compte 4712- recettes à encaisser par prélèvement (responsables légaux)

Ce compte permet la constitution automatique du fichier de prélèvement en comptabilité auxiliaire.

Il est crédité par le débit du compte 5116 – Prélèvements automatiques.

3.2.9.7.1.2 Compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

Le compte 4715 et le compte 545 « Régies – opérations de recettes » (cf. commentaire du compte) permettent de retracer les relations entre les régisseurs et l'agent comptable.

Le compte 4715 est :

- Crédité par le débit du compte de classe 5 enregistrant le reversement au comptable des sommes perçues par le régisseur ;
- Débité par le crédit des comptes de tiers après vérification des pièces justificatives remises par les régisseurs. Il est par ailleurs débité des éventuels frais bancaires de la régie liés aux encaissements par carte bancaire ou autre frais relatifs aux instruments de paiement générant des commissions (voir planche 12).

En fin d'année, une vigilance particulière doit être apportée sur les reversements des derniers encaissements des régisseurs et la justification des opérations correspondantes car toutes les recettes reconnues régulières encaissées par ces derniers doivent être intégrées dans les comptes de l'établissement au plus tard au 31 décembre de l'exercice. De façon générale, il convient de prendre toute disposition utile pour que l'émission et la prise en charge des titres de recettes pour les produits encaissés dans les derniers jours de l'année intervienne au plus tard le 31 décembre de l'exercice.

3.2.9.7.1.3 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 du titre 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.

3.2.9.7.1.4 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 (voir planche 9).

3.2.9.7.1.5 Compte 4722-Dépenses à effectuer par virement (responsables légaux)

Ce compte 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.

3.2.9.7.1.6 Compte 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier

Le compte 4725 « Dépenses des régisseurs à vérifier » et le compte 543 « Régies – Opérations de dépense » (cf. commentaire du compte) permettent de retracer les relations entre les régisseurs réalisant des opérations de dépenses et l'agent comptable.

Le compte 4725 est :

- Débité par le crédit du compte 543 Régies d'avances, lors de la transmission par les régisseurs des pièces justificatives des dépenses à vérifier ;
- Crédité par le débit du compte 543 Régies d'avances, des dépenses des régisseurs rejetées ;
- Crédité du montant des dépenses acceptées et 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 12bis).

Nota : Dans la comptabilité du régisseur, ce compte retrace au débit l'ensemble des dépenses du régisseur et au crédit l'envoi au comptable des pièces justificatives afférentes.

3.2.9.7.1.7 Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser

Ce compte est destiné à retracer le montant des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreurs ou d'insuffisance de justification.

Ce compte 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.

3.2.9.7.2 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 ».

Les différences de change ainsi constatées à la clôture d'un exercice seront exactement contre-passées, soit à l'ouverture de l'exercice suivant, soit en cours de période au fur et à mesure des règlements, soit globalement en fin de période, selon la méthode en usage dans l'établissement.

Il est précisé que les gains latents n'entrent pas dans la formation du résultat. En revanche, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour perte de change (compte 1515).

3.2.9.7.3 Comptes 478 – Autres comptes transitoires

Ce compte 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.

3.2.9.8 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.9.8.1 Compte 486 - Charges constatées d'avance

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice N mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra effectivement qu'au cours de l'exercice suivant N+1. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant.

Pour rétablir le résultat de l'exercice N, les quotes-parts de charges rattachables à l'exercice suivant sont transférées à l'appui de demandes de comptabilisation émises au plus tard en période d'inventaire, en créditant les comptes de charges intéressés par le débit du compte 486.

Remarque : en cas d'opération assujettie à la TVA, la charge constatée d'avance est comptabilisée hors taxe (la TVA a déjà été constatée sur l'exercice N).

Dénouement des opérations sur l'exercice suivant :

Afin de rétablir la charge sur l'exercice suivant, les charges constatées d'avances enregistrées sur N sont contre-passées à l'ouverture de l'exercice N+1. Ainsi, les comptes de charges concernés sont débités en contrepartie du crédit du compte 486 à l'appui de demandes de comptabilisation.

3.2.9.8.2 Compte 487 - Produits constatés d'avance

Ce compte enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice N mais concernant des exercices ultérieurs. En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies.

Dans ce dernier cas, pour rétablir le résultat de l'exercice N, les comptes de produits concernés doivent être débités à l'appui de demandes de comptabilisation, lors des opérations d'inventaire, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance.

Dénouement des opérations sur l'exercice suivant :

Afin de rétablir le montant des produits sur l'exercice suivant, les produits constatés d'avance sur N sont contre-passés à l'ouverture de l'exercice N+1. Ainsi, les comptes de produits concernés sont crédités en contrepartie du débit du compte 487 à l'appui de demandes de comptabilisation.

3.2.9.9 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 § 2.4.3.3.

Le montant des dépréciations est calculé individuellement, par créance. Toutefois, si les créances d'une même catégorie sont nombreuses, il est possible de procéder à une évaluation statistique (dépréciation calculée à partir d'un abattement ou d'un pourcentage forfaitaire appliqué au montant total des créances de même nature à recouvrer) qui devra être documentée en annexe du compte financier. Cette dernière précise également la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances.

A la date d'arrêté des comptes, une dépréciation des comptes de clients peut être comptabilisée lorsque la créance devient litigieuse en partie ou en totalité.

S'agissant des dépréciations des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont pas admises des dépréciations fondées sur la perspective d'une crise économique, qui donnerait à penser que certains débiteurs vont peut-être éprouver des difficultés pour s'acquitter.

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.

Une créance douteuse qui devient irrécouvrable implique la comptabilisation d'une perte sur créances irrécouvrables au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » (cf. commentaire du compte 416).

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.

Les subdivisions de la classe 5 sont présentées paragraphe 3. 2.4. La nomenclature comptable.

3.2.10.1 Compte 50 - Valeurs mobilières de placement (VMP)

Seuls les placements en valeurs du Trésor à court terme (moins d'un an) peuvent être effectués sur simple décision de l'ordonnateur visée par le comptable compétent de l'État chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable.

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.

Ainsi les placements comptabilisés au compte 50 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 50.

Le placement à court terme sera enregistré au compte 50 par une demande de versement de l'ordonnateur.

Les valeurs mobilières de placement doivent faire l'objet de fiches individuelles inventoriant les différents achats par nature à l'intérieur de chaque compte. Chaque fiche ainsi constituée doit s'appuyer sur un dossier comprenant un exemplaire des pièces justificatives résultant de l'ensemble des transactions s'étalant depuis leur achat jusqu'à leur revente, c'est-à-dire à partir de leur première inscription en comptabilité jusqu'à leur sortie.

Les frais accessoires d'acquisition des valeurs mobilières de placement sont comptabilisés en charges.

Une information est fournie dans l'annexe du compte financier notamment sur :

- La nature des valeurs mobilières de placement détenues ;
- Les méthodes d'évaluation appliquées ;
- Les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et le montant des dépréciations par catégories ;
- La valeur de marché à la clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières.

Les subdivisions du compte 50 sont présentées paragraphe 3. 2.4. « La nomenclature comptable ».

3.2.10.1.1 Comptes 506, 507 et 5081 Obligations, bons du Trésor, et autres valeurs mobilières

Technique comptable

Achat de VMP

- Débit du compte 50x - 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

Sortie d'actif de la VMP pour le montant de la valeur d'acquisition des titres cédés :

- Débit du compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 50x - Valeurs mobilières de placement

Simultanément, constatation de la cession des VMP, pour le prix de cession (titre de recette) :

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement
- 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

Sortie d'actif de la VMP pour le montant de la valeur d'acquisition des titres cédés :

- Débit du compte 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 50x - Valeurs mobilières de placement

Simultanément, constatation de la cession des VMP, pour le prix de cession (titre de recette) :

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations et valeurs mobilières de placement
- 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

3.2.10.1.1.1 Comptes 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

Chaque émission obligataire est assortie d'un taux d'intérêt qui fixe le pourcentage de la valeur nominale qui sera le montant de revenu versé au souscripteur. La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon qui est annuelle.

Toutefois, les intérêts courus et non échus (ICNE) qui sont constatés à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir qui doivent être rattachés au compte de valeurs mobilières 5088.

À la fin de l'exercice, les intérêts courus non échus sont enregistrés au débit du compte 5088 « Intérêts courus » par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

À l'ouverture de l'exercice suivant, l'écriture ci-dessus est extournée.

A l'échéance, le coupon est encaissé au débit du compte du trésor en contrepartie du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » (titre de recettes).

Remarque : Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur, mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus. Conformément au principe de non compensation des charges et des produits, il convient d'enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 635 « Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) ».

3.2.10.2 Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés

Les subdivisions du compte 51 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.10.2.1 Compte 511 – Valeurs à l'encaissement

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

3.2.10.2.1.1 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.

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.

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

Ordonnancement des frais de gestion

- Débit du compte 627 - Services bancaires
- Crédit du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement

3.2.10.2.1.2 Compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement

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

Les frais de gestion sont enregistrés au compte 6288 - Autres charges externes diverses.

3.2.10.2.1.3 Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

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

Ordonnancement des frais bancaires

- Débit du compte 627 - Services bancaires
- Crédit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement

3.2.10.2.1.4 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 total ou 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

Ordonnancement des frais bancaires

- Débit du compte 627 - Services bancaires
- Crédit du compte 4721 – dépenses à payer avant ordonnancement

3.2.10.2.1.5 Compte 5117 - Effets impayés

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des valeurs impayées (chèques impayés, cartes bancaires rejetées et des prélèvements refusés) qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

- Débit 41x - Clients et comptes rattachés
- Crédit du compte de produit intéressé 7x

et à réception du chèque :

- Débit 5112 - Chèques bancaires à l'encaissement
- Crédit 41x - Clients et comptes rattachés

3.2.10.2.1.5.1 Chèque impayé

Technique comptable

A réception du relevé DFT crédité du montant du chèque (préalable au constat de l'impayé) :

- Débit 5151 - Trésor
- Crédit 5112 - Chèques bancaires à l'encaissement

Après représentation du chèque par le service de traitement des chèques, constatation du chèque impayé sur le relevé et reconstitution de la créance :

- Débit 5117 - Effets impayés
- Crédit 5151 - Trésor

et, rétablissement de la créance :

- Débit 411 ou 412 (clients) ou Débit 416 - Clients douteux ou litigieux
- Crédit 5117 - Effets impayés

Si l'impayé est régularisé :

- Débit du compte de disponibilités

- Débit 411 ou 412 (clients) ou Débit 416 - Clients douteux ou litigieux

S'il n'y a pas de régularisation (spontanément par le débiteur ou dans le cadre d'une procédure de recouvrement forcé de l'agent comptable), le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non-valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

Nota : *lorsque la gestion des impayés donne lieu à frais bancaires, ils sont comptabilisés de manière identique à ceux comptabilisés pour les cartes bancaires §3.2.10.2.1.3.*

3.2.10.2.1.5.2 Rejet de prélèvement

Technique comptable

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

- Débit 41x - Clients et comptes rattachés
- Crédit du compte de produit intéressé 7x

et à la date du prélèvement :

- Débit 5116 - Prélèvements automatiques
- Crédit 41x - Clients et comptes rattachés

Constatation du prélèvement impayé :

- Débit 5117 - Effets impayés
- Crédit 5116 - Prélèvements automatiques

Si le redevable régularise l'impayé :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 5117 - Effets impayés

À défaut de régularisation, la créance de l'établissement est rétablie :

- Débit 411 ou 412 (clients) ou Débit 416 - Clients douteux ou litigieux
- Crédit 5117 - Effets impayés

En l'absence de régularisation (spontanément par le débiteur ou dans le cadre d'une procédure de recouvrement forcé de l'agent comptable), le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non-valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

3.2.10.2.1.5.3 Rejet de paiement par carte bancaire

Technique comptable

Pour mémoire, constatation d'une créance lors de la prise en charge d'un titre de recette :

- Débit 41x - Clients et comptes rattachés
- Crédit du compte de produit intéressé 7x

et à la date de l'encaissement par carte bancaire :

- Débit 5115 -Cartes bancaires à l'encaissement

- Crédit 41x - Clients et comptes rattachés

Constatation du rejet de paiement et reconstitution de la créance :

- Débit 5117 - Effets impayés
- Crédit 5115 -Cartes bancaires à l'encaissement

et, rétablissement de la créance :

- Débit 416 - Clients douteux ou litigieux
- Crédit 5117 - Effets impayés

Si le redevable régularise l'impayé :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 416 - Clients douteux ou litigieux

En l'absence de régularisation (spontanément par le débiteur ou dans le cadre d'une procédure de recouvrement forcé de l'agent comptable), le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non-valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

3.2.10.2.2 Comptes 515 - Trésor

3.2.10.2.2.1 5151 - Compte Trésor

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).

5159 - Trésor : règlements en cours de traitement

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

Constatation sur le relevé DFT

- Débit du compte 5159 - Trésor : règlements en cours de traitement
- Crédit du compte 5151 - Compte Trésor

3.2.10.3 Compte 53 - Caisse

En vertu du principe d'unité de caisse, un seul compte de caisse doit figurer dans la comptabilité de l'établissement.

3.2.10.3.1 Compte 531 - 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 ou du compte 585 dans le cas de virement interne de fonds

Décaissement d'espèces

- Crédit du compte 531 – caisse
- Débit du compte de tiers intéressé ou d'un compte de racine 54 - lors de la remise d'une avance ou d'un fonds de caisse ou du compte 585 dans le cas de virement interne de fonds

3.2.10.4 *Compte 54 - Régies d'avances de recettes et accréditifs*

Les comptes 54 comptabilisent certaines opérations en lien avec des régisseurs d'avances (compte 543), des régisseurs de recettes (compte 545) ou d'un tiers sous la responsabilité de l'agent comptable autorisé à effectuer des menues dépenses en dehors d'une régie (compte 548).

Les subdivisions du compte 54 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.10.4.1 Compte 543 - Régies – opérations de dépenses

Le compte 543 enregistre les opérations effectuées dans le cadre des régies d'avances.

Technique comptable (cf planche 12bis)

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution d'avance)

1.Mouvement par la caisse-Décaissement :

- Débit du compte 543/ Crédit du compte 531 – caisse

2.Virement entre comptes DFT- décaissement dans le budget principal :

- Débit du compte 543/ Crédit du compte 515x- Trésor comptabilisation du virement (pour versement sur le compte DFT de la régie)

Au vu des pièces justificatives de dépenses remises par le régisseur, constatation de l'avance consommée :

- Débit du compte 4725 - dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit du compte 543 - régies – opérations de dépenses.

Après vérification des pièces justificatives :

Rejets éventuels de certaines dépenses du régisseur :

- Débit du compte 543 régies – opérations de dépenses
- Crédit du compte 4725 dépenses des régisseurs à vérifier

et prise en charge des demandes de paiement pour les dépenses du régisseur acceptées :

- Débit d'un compte de charges

- Crédit du compte 4725 dépenses des régisseurs à vérifier

En cas de réduction ou de restitution de l'avance :

1.Mouvement par la caisse – Encaissement :

- Débit du compte 531 - caisse / Crédit du compte 543

2.Virement sur le compte DFT- Encaissement :

- Débit du compte 5151 / Crédit du compte 543

Nota : *Dans la comptabilité du régisseur, ce compte retrace au crédit les avances perçues de l'agent comptable et au débit leur consommation (cf planche 12bis).*

En fin d'année, une vigilance particulière doit être apportée sur la justification des dernières opérations réalisées par les régisseurs car toutes les dépenses réglées, dûment justifiées et régulières, doivent être intégrées dans les comptes de l'établissement au plus tard au 31 décembre de l'exercice.

De façon générale, il convient de prendre toute disposition utile pour que l'ordonnancement des dépenses et la prise en charge des demandes de paiement correspondant aux opérations payées par les régisseurs en fin d'année intervienne au plus tard le 31 décembre de l'exercice.

3.2.10.4.2 Compte 545 - Régies – opérations de recettes

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. Le compte 545, dans la comptabilité du comptable, ne comptabilise que les mouvements liés à ce fonds de caisse (cf. commentaire du compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier pour les opérations de reversements des fonds encaissés par le régisseur et l'intégration de ses opérations par l'agent comptable).

Technique comptable – Opération dans la comptabilité générale (cf planche 12)

Constitution ou augmentation d'un fonds de caisse

- Débit du compte 545 - régies – opérations de recettes
- Crédit du compte 531 - caisse ou du compte 515x – Trésor (si virement sur le compte DFT du régisseur)

Restitution ou réduction du fonds de caisse

- Débit compte 531 - caisse ou du compte 5151 – Trésor (si restitution par virement)
- Crédit du compte 545 – régies – opérations de recettes

Nota : *Dans la comptabilité du régisseur, ce compte retrace les opérations liées au fonds de caisse (encaissement au crédit et restitution au débit). Il est également utilisé pour comptabiliser au débit le reversement des fonds encaissés au comptable et au crédit la validation par ce dernier des pièces justificatives reçues (cf. planche 12).*

3.2.10.4.3 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 ponctuellement ou par année civile, 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

3.2.10.5 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.

Technique comptable :

Décaissement du compte caisse vers le compte au trésor

- Débit 585 - Virements internes
- Crédit 531 - Caisse

et à réception du relevé DFT :

- Débit 5151 - Compte Trésor
- Crédit 585 - Virements internes

Approvisionnement de la caisse par les fonds du compte au trésor

- Débit 585 - Virements internes
- Crédit 5151 - Compte Trésor

et concomitamment

- Débit 531 - Caisse

- Crédit 585 - Virements internes

3.2.10.6 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 50x. 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 comptes de classe 6 présentent habituellement un solde débiteur sauf ceux comportant le chiffre 9 en troisième position qui présentent un solde créditeur.

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge correspond au service fait qui constitue le critère de rattachement de la charge à l'exercice dès lors que le montant peut être mesuré de manière fiable.

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

Ce compte décrit les achats stockés et non stockés ainsi que les variations de stocks.

Les subdivisions des comptes 60 est présentée paragraphe 3. 2. 4. 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. 4. La nomenclature comptable.

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. 4. 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.

En fin d'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra comptable des stocks, c'est-à-dire au recensement physique des existants en stock, deux écritures doivent être enregistrées à l'appui de demandes de comptabilisation :

- 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 (voir planche 13)

1.Annulation du stock initial

- Débit 6031 « Variation des stocks de matières premières » ou 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements »
- 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 6031 « Variation des stocks de matières premières » ou 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements ».

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

Ce compte 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 le cas échéant en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486, à l'appui d'une demande de comptabilisation.

Les subdivisions du compte 606 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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

Ce compte 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 à l'émission des demandes de paiement associées à ces factures (voir planche 22).

Technique comptable

Constatation du rabais

- Débit du compte de tiers intéressé 401 ou 4098 ou 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

Ce compte 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. 4. 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

Cf. planche 24 en annexe 1.

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 809).

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 d'avance au cours de l'exercice sont comptabilisés en période d'inventaire au débit du compte de charges constatées d'avance (486).

3.2.11.3.4 Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Ce compte 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. En revanche, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif sont immobilisables.

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 d'études et de recherche constituent normalement des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. En effet, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer une règle de prudence. Les frais correspondants doivent alors être rattachés au compte 617. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.

Exceptionnellement, lorsque les frais de recherche et de développement concourent à la création d'une immobilisation corporelle (ex : création d'un laboratoire ou d'un prototype), ils peuvent être constitutifs du coût de l'immobilisation et sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (21) concerné.

3.2.11.3.8 Compte 618 – Services extérieurs divers

Le compte 6181 enregistre les dépenses relatives aux supports numériques pédagogiques et administratifs. Les autres frais divers sont enregistrés au compte 6188.

3.2.11.3.9 Compte 619 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs

Ce compte 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. 4. 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

A 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 des commissaires de justice 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.

En revanche, les frais accessoires d'acquisition des immobilisations (frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires, de frais d'actes...) qui sont par nature des charges font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation en classe 2.

3.2.11.4.3 Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

Ce compte 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

Ce compte 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 Compte 625 Déplacements, missions et réceptions

Ce compte retrace notamment au compte 62511 les frais de voyages et de missions des élèves et des étudiants et, au compte 62512, les frais de voyages, déplacements et missions du personnel, à l'appui des états de frais

Les subdivisions du compte 625 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.11.4.6 Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications

Ce compte enregistre les charges afférentes aux frais téléphoniques, d'affranchissement et aux frais liés aux services Internet et autres services spécialisés.

3.2.11.4.7 Compte 627 - Services bancaires

Ce compte enregistre les charges afférentes aux 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 Compte 628 - Charges externes diverses

Ce compte 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. 4. 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, 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)

Ce compte 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 : cotisations de Sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales…

Les subdivisions du compte 64 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

3.2.11.6.1 Comptes 641,642,644

Les comptes 641, 642 et 644 enregistrent les charges des personnels rémunérés sur le budget de l'établissement (Voir planche 21)

Ces comptes sont débités du montant des rémunérations brutes dues au personnel par le crédit du compte 421 - Personnel - Rémunérations dues.

Pour la part patronale, les comptes 645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance et 647 – Autres charges sociales sont débités par les crédits des comptes 431 - Sécurité sociale 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 3.2.4 La nomenclature comptable. Ces charges sont décaissables ou pour ordre.

3.2.11.7.1 Compte 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 - Transferts et contributions 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 ;

- Le compte 6538 enregistre les divers autres transferts.

3.2.11.7.3 Compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables

- Les pertes sur créances irrécouvrables, qu'il s'agisse d'admissions en non-valeur ou de remises gracieuses, sont enregistrées au débit du compte 654 ;
- Le cas particulier d'abandon par l'établissement d'une 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 » ;
- En cas d'encaissement relatif à une créance admise en non-valeur, le produit est enregistré au compte 7584 « Indemnisation et contentieux » ;
- 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 »
- Crédit 416 « Clients douteux ou litigieux »

5.Reprise de la dépréciation 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 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

3.2.11.7.5 Compte 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante

Ce compte 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). Il concerne les aides financières attribuées par l'EPLE en son nom propre, dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte propre. L'EPLE dispose ainsi de l'autonomie nécessaire dans la mise en œuvre du dispositif dont il endosse la responsabilité.

- 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), par les collectivités (compte 65762) ou un autre organisme public (compte 65768) ;
- Le compte 6578 - Autres charges spécifiques enregistre les aides provenant des associations ou de la caisse de solidarité.

3.2.11.7.6 Compte 658 – diverses autres charges

Au compte 658 sont enregistrés les diverses autres charges sur opérations de gestion.

3.2.11.7.6.1 Compte 6581 - pénalités

Les subdivisions du compte sont présentées au paragraphe 3.2.4. La nomenclature comptable.

- Le compte 65811 « Pénalités sur contrats ou conventions » enregistre notamment les sanctions pour défaut de paiement dans les délais (intérêts moratoires, indemnité forfaitaire) ;
- Le compte 65812 « Pénalités, amendes fiscales ou pénales » permet la comptabilisation des pénalités et des majorations ou intérêts de retard (fiscales ou sociales), notamment en cas de retard de paiement de certains impôts ou cotisations sociales. Les amendes et les pénalités fiscales sont des pénalités d'assiette ou de recouvrement. Les amendes et les pénalités sociales sont des sanctions pécuniaires en matière de sécurité sociale et de réglementation du travail.

Ces comptes sont débités par les crédits des comptes 46622 - autres tiers- Demandes de paiement à payer et 4686 - Charges à payer.

3.2.11.7.6.2 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.

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.

Pour les charges financières, le compte 6683 « Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » est utilisé à la place du compte 6583.

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 »

3.2.11.7.6.3 Compte 6584 – Déficits (RGP) ou débets (RPP avant 2023)

Le compte 65841 « décharge (RPP) » est utilisé pour l'apurement des débets constatés avant le 1er janvier 2023 (régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable ou RPP), Il 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 ».

Depuis le 1er janvier 2023, date de mise en place de la responsabilité des gestionnaires publics (RGP), le compte 65842 « Déficits sur opérations de gestion (RGP) » permet de constater les charges de l'établissement au titre des opérations de gestion ayant conduit à un préjudice financier pour l'établissement (cf. commentaire du compte 461 « Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP) »).

3.2.11.7.6.4 Compte 6585 – Dons, libéralités

Ce compte enregistre les dons et libéralités accordés par l'établissement après la décision du conseil d'administration.

3.2.11.7.6.5 Compte 6586 - Contributions entre établissements

Ce compte enregistre les éventuelles contributions entre établissements 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)

3.2.11.7.6.6 Compte 6588 – Autres charges diverses

Ce compte permet d'enregistrer les autres charges diverses de gestion courante.

Il sert notamment à l'enregistrement des arrondis sur le prélèvement à la source lorsque celui-ci est défavorable au collecteur, les arrondis sur déclaration de TVA lorsque celui-ci est défavorable pour l'établissement ou les indemnités transactionnelles non prévues dans les contrats de la commande publique.

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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.11.8.1 Compte 666 - Pertes de change

Ce compte 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 (moins-value de cession avec un prix de cession inférieur à la valeur d'acquisition). 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 50x - Valeurs mobilières de placement (VMP)

Simultanément, constatation de la 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

Ce compte enregistre les charges provenant de l'annulation d'ordres de recettes relatifs à la gestion financière des exercices antérieurs qui ne relèvent pas des corrections d'erreurs décrites au § 2.2.3,

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

Les subdivisions du compte 668 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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 au paragraphe 2.5.

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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.11.9.1 Compte 681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation

Ce compte 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 ;
- 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.

S'agissant des dépréciations de créances, il convient, tout au long de l'année d'identifier les créances enregistrées aux comptes 411x et 412x dont la solvabilité est douteuse ou avec lesquels l'établissement est en litige. Le compte 411x ou 412x doivent alors être crédités par le débit du compte 416x « Clients douteux ou litigieux » (cf. commentaire du compte 416).

De plus, une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est à apprécier compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Il est estimé en fonction des informations dont dispose le créancier, à la date d'arrêté des comptes, sur la situation de son débiteur. Ce montant est toujours calculé à partir de la valeur hors taxes de la créance.

La dépréciation constatant la meilleure appréciation du risque de non-recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations ne représentant qu'une quote-part de la créance.

Si la dette d'un débiteur devient irrécouvrable, celle-ci est admise en non-valeur et comptabilisée au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » (cf. commentaire de ce compte).

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 comptes de classe 7 présentent un solde normalement créditeur à l'exception du compte 709 dont le solde est normalement débiteur.

Le fait générateur de la comptabilisation d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'établissement. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'établissement dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

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 (DCP) 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. 4. 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 411 - Clients prestations restauration et hébergement 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 (compte 70621), les produits hors forfait des élèves et des étudiants (compte 70622) et ceux des autres tiers au compte 70623. Le compte 70621 est crédité par le débit du compte 4112 -Frais de restauration et d'hébergements au forfait (élèves et étudiants). Les comptes 70622 et 70623 sont crédités par le débit du compte 4113 -Frais de restauration à la prestation.

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

La production stockée, différence entre le stock de clôture et le stock d'ouverture, est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71.

Le compte 71 est débité de la valeur de la production stockée initiale (annulation du stock initial) et crédité de la valeur de la production stockée finale (intégration du stock final).

En conséquence, le solde du compte 71 « Production stockée » représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice ; il peut être créditeur (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).

Les subdivisions du compte 71 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. La nomenclature comptable.

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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.12.4.1 Comptabilisation

Ce compte est appelé à enregistrer le coût des travaux réalisés 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 (l'immobilisation est mise en service sur l'exercice de réalisation des travaux).

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 en vue de contribuer à la réalisation de son activité courante et 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. 4. La nomenclature comptable.

3.2.12.5.1 Comptabilisation

Le critère de rattachement des subventions correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit à bénéficier du financement sont satisfaites (cf. commentaire du compte 441) :

- Si la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif ;
- Si l'attribution de la subvention est conditionnée, le droit de l'établissement bénéficiaire est constitué lorsque les conditions d'octroi sont satisfaites.

Lors de l'acquisition du droit, le compte 74 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.

Les fonds éventuellement versés par le financeur avant l'acquisition du droit par l'établissement sont enregistrés en avance au crédit d'une subdivision du compte d'avance 4419 « Avances sur subventions ».

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.

Lors des opérations d'inventaire, la comptabilisation des subventions à recevoir, le compte 74x est crédité par le débit du compte 4487 « État et autres collectivités publiques -Produits à recevoir » ou 4687

« Produits à recevoir ». Par ailleurs, dans le cas particulier d'une subvention de fonctionnement pluriannuelle, la partie ne concernant pas l'exercice mais un exercice ultérieur doit être constatée en produits constatés d'avance.

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 produits des cessions d'actifs immobilisés ;
- Les produits provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs ;
- D'autres produits de gestion courante.

Les subdivisions du compte 75 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif

Le compte 756 est crédité du prix de cession d'élément d'actif immobilisé par le débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisation et valeur mobilière de placement.

Pour rappel, la cession d'une immobilisation entraîne également simultanément la constatation de la sortie du bien de l'actif avec le compte 656 -Valeur comptable des éléments d'actif cédés, à hauteur de la valeur nette de l'élément d'actif cédé.

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.

3.2.12.6.3 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 concerne une charge non financière, qu'elle intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections d'erreur, c'est à dire qu'elle 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

3.2.12.6.3.1 Compte 7584 - Indemnisation et contentieux

Ce compte enregistre notamment les recouvrements sur créances admises en non-valeur.

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 3.2.4. 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 à la date d'échéance des intérêts 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).

À la clôture de l'exercice, en période d'inventaire, le rattachement des intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir en débitant le compte 2768 « Intérêts courus non échus » ou 5088 « Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées » par le crédit de la subdivision intéressée du compte 76x pour le montant des intérêts courus non échus à recevoir par l'établissement au titre de l'exercice clos.

L'opération est contre-passée en début d'exercice suivant.

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 50x - 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 lorsque cette annulation concerne une charge financière et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections d'erreurs décrites, (erreurs résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables comme, par exemple, des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables ou liées à des négligences et des interprétations erronées des faits).

Le mode d'utilisation est similaire à celui du compte 7583 (cf. commentaire de ce compte). Le compte 7688 enregistre les divers autres produits financiers.

3.2.12.8 Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

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

En cas de cession d'un bien, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le crédit d'une des subdivisions du compte 78. S'agissant de la cession d'une immobilisation amortie, le montant de l'amortissement déjà pratiqué n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78) mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (cf. commentaire du compte 656 « Valeur comptable des éléments d'actifs cédés »).

Les subdivisions du compte 78 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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 et financiers.

Le compte 7811 est crédité en cas de correction d'erreur sur un plan d'amortissement passé.

Cas particuliers des comptes 7813 et 7863

Ils 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 (montant égal à la dépréciation si le financement est de 100 %).

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 actifs 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 SPECIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable.

Cette classe est utilisée par l'établissement pour satisfaire notamment à certaines obligations d'information dans l'annexe du compte financier comme les engagements hors bilan.

Le bilan d'un établissement comprend l'ensemble des éléments actifs et passifs résultant des opérations réalisées à la date de clôture. Il tient compte également, par le biais des provisions, de certaines opérations non encore dénouées mais ayant généré une obligation à l'égard d'un tiers à cette même date. L'obligation envers le tiers est certaine, mais le montant ou l'échéance du passif n'est pas fixé de façon précise.

D'autres opérations non encore traduites au bilan peuvent avoir une influence sur l'appréciation de la situation financière de l'établissement. Il s'agit notamment des engagements donnés, mentionnés dans l'annexe, qui répondent à la définition des passifs éventuels.

Ils consistent :

- Soit en une obligation potentielle de l'établissement à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence sera confirmée par la survenance ou non d'un ou plusieurs événements futurs qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'établissement ;
- Soit en une obligation de l'établissement à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressource nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Dès lors qu'un engagement est significatif, il doit être mentionné en annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer l'appréciation des décisions prises par les utilisateurs des comptes.

Les subdivisions de la classe 8 sont présentées paragraphe 3. 2. 4. 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. 4. 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 24).

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. 4. 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.).

L'évolution des stocks en nombre et non en valeur sera suivie sur une fiche pour chacun des tarifs pratiqués.

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

- Les comptes 861 et 862 sont des comptes de position :
- Le compte 861 retrace le nombre de titres et valeurs détenus dans les services de l'agent comptable ;
- Le compte 862 informe sur le nombre de titres et valeurs déposés chez les correspondants (les inventaires des correspondants devront être annexés à la balance des valeurs inactives de l'établissement) ;
- Le compte 863 est le compte de prise en charge.

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 extra comptable 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 R421-77 (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. 4. La nomenclature comptable.

Les deux subdivisions 890 et 891 permettent de vérifier l'égalité entre le bilan de clôture de l'exercice « N-1 » et le bilan d'ouverture de l'exercice « N ». Par conséquent, elles permettent de s'assurer du respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture : « Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ».

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 1x à 5x dont le solde est créditeur.

Le compte 890 est crédité à l'ouverture des comptes par le débit des comptes 1x à 5x dont le solde est débiteur.

L'utilisation de ce compte permet la reprise des écritures de l'exercice N - 1 sur l'exercice N.

TOME 4 : LE COMPTE FINANCIER

4.1 Dispositions générales

L'article R421-77 du code de l'éducation dispose que : « 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 OPERATIONS COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE ET PREPARATOIRES 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, dépréciation, 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.

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 ou résultat patrimonial.

4.2.1.2 Établissement de la balance définitive

L'arrêté définitif des comptes permet d'établir la balance définitive.

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.

Comptablement, la reprise des soldes des comptes de bilan (balances d'entrée) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

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 PIECES DU COMPTE FINANCIER

En application de l'article R421-77 du code de l'éducation, le compte financier comprend des pièces obligatoires dont la liste est établie et précisée comme suit :

- 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 ;
- 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 ;
- 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 ;
- Le plan de contrôle interne financier de l'établissement constitué de la cartographie des risques, de l'organigramme fonctionnel nominatif ainsi que d'un plan d'actions de maîtrise des risques.

Le cas échéant sont intégrés au compte financier les éléments suivants :

- Le (s) dossier(s) de réquisition ;
- 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.

4.3.2 LE COMPTE RENDU DE GESTION

Le compte rendu de gestion 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 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.

Lors de la présentation en conseil d'administration, ce compte rendu de gestion est utilement complété par un exposé du comptable détaillant et illustrant l'évolution des principaux indicateurs financiers.

4.3.3 L'ANNEXE

L'annexe est une pièce obligatoire du compte financier, rédigée par l'agent comptable, et principalement destinée à l'information du juge des comptes, ainsi qu'à celle des autorités de tutelle et du conseil d'administration. Elle vise une meilleure compréhension des états du compte financier et notamment des informations figurant au bilan et au compte de résultat.

Au-delà de certaines informations générales ou transverses qu'elle met en exergue, l'annexe délivre des informations essentiellement littéraires qui permettent aux différents lecteurs des comptes de mieux comprendre les données chiffrées. Elle offre à l'agent comptable l'opportunité de préciser les événements survenus au cours de l'exercice dont il considère l'impact comme significatif sur l'exercice (changement de logiciels, réorganisation de structures, rénovation des locaux, nouvelles instructions des financeurs…etc.).

Ainsi, l'annexe offre une transparence accrue et renforce la crédibilité des états financiers.

Elle ne doit pas rappeler des informations déjà présentes dans les pièces du compte financier et qui n'apporteraient aucun éclairage supplémentaire.

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). 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 cinq 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 éventuellement comporter des tableaux ou illustrations graphiques en nombre limité. S'il s'avère que cette présentation est la plus adaptée sur certains items. Toutefois, l'annexe est avant tout un document rédigé et explicatif. Enfin, elle doit être succincte et ne pas faire excès de technicité.

- Partie 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.

- Partie 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[21] 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, État, 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.

[21] Article 47-2 de la Constitution.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

- Partie III : Notes relatives aux postes de bilan

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				

- Partie IV Notes relatives aux postes du compte de résultat

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.

- Partie V : Autres informations.

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[22]

4.4.1 ARRET DU COMPTE FINANCIER

Le conseil d'administration arrête le compte financier, après avoir entendu l'agent comptable ou son représentant, et affecte le résultat avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice.

4.4.2 TRANSMISSION AUX AUTORITES DE TUTELLE

Dans les 30 jours qui suivent son adoption par le conseil d'administration, le compte financier, accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration consignées dans un procès-verbal de délibération et de celles de l'agent comptable, est transmis à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique[23].

Les pièces du compte financier transmises aux autorités de tutelle sont celles présentées au paragraphe 4.3.

4.4.3 PRODUCTION DES COMPTES

L'agent comptable produit le compte financier et les pièces annexes avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice.

La production est actée lors de la signature du bordereau récapitulatif par l'agent comptable dans la plateforme mise à disposition par l'État (Infocentre), en application des modalités fixées par l'arrêté du 27 juillet 2023 relatif à la production du compte financier des EPLE connectés à OP@LE.

4.4.4 CONSERVATION DU COMPTE FINANCIER

Les documents constitutifs du compte financier et les pièces justificatives correspondantes sont automatiquement conservées dans le système d'information financière OP@LE jusqu'à l'expiration prévue à l'article 52 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la GBCP et à l'article L142-1-3 du code des juridictions financières.

4.5 Les indicateurs financiers

4.5.1 LA DETERMINATION ET L'AFFECTATION DU RESULTAT

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.

[22] 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.

[23] 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.

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 indépendamment du budget principal. Cependant, les états du compte financier présentent également une édition consolidée du résultat du budget principal et des éventuels budgets annexes au sein d'une balance agrégée.

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 DETERMINATION DE LA CAPACITE 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 et 23 (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

Nota : 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 :

Jours 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 :

Jours 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.

La remontée a lieu une fois par an sur l'action du comptable suite à l'arrêt des comptes par le conseil d'administration (au plus tard le 30 avril suivant la clôture de l'exercice en application de l'article R421-77 du code de l'éducation).

Des remontées d'information intermédiaires sont réalisées trimestriellement de manière automatisée, et /ou sur demande du ministère chargé de l'éducation nationale.

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 (académie) qui indemnise et rémunère le comptable défaillant (article 5 du décret n°2002-1276 du 27 août 2007 précité) et dont les taux et les modalités sont calculés dans le respect des articles 1 et 2 du 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.

- Territoires soumis à la RPP :

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, toujours applicable dans les territoires cités à l'article 28 de l'ordonnance n°2022-408 du 23 mars 2022 et par les dispositions combinées du décret n° 2008-228 du 5 mars 2008 et de l'article 87 du décret n° 2022-1605 du 22 décembre 2022,

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.

- Territoires soumis à la RGP :

Le comptable commis d'office est chargé de la reddition des comptes en application des dispositions de l'article L131-13 du code des juridictions financières et du décret n°2007-1277 du 27 août 2007 relatif à la rétribution des comptables commis d'office pour la production des comptes des comptables publics et assimilés.

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 PROCEDURE DE FERMETURE D'UN EPLE

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.

La procédure de fermeture implique la consultation du Conseil académique de l'éducation nationale ainsi que du conseil d'administration de l'EPLE concerné (TA Lyon n°1408089 du 12 mai 2016).

En application du principe du parallélisme des formes et des dispositions de l'article L421-1 al 2 du Code de l'éducation, le préfet prend l'arrêté de fermeture de l'EPLE, 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 BUDGETAIRE

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, 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 de dépréciations 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.

4.8.3 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.

4.8.3.1 Le compte financier à la date de la restructuration d'un EPLE (fermeture, fusion...) :

En cas de restructuration, avec ou sans EPLE repreneur, l'EPLE doit réaliser un compte financier à la date de la restructuration.

Ce compte financier ne pourra être présenté au conseil d'administration, selon la théorie des formalités impossibles. L'absence de vote du conseil d'administration est sans préjudice, dans ce contexte particulier, en vertu de la « théorie des formalités impossibles ». Selon cette jurisprudence, une décision administrative adoptée sans avoir préalablement respecté une règle de forme ou de procédure ne peut être regardée comme illégale lorsqu'il était impossible pour l'administration de la satisfaire. Récemment, le Conseil d'Etat, par une décision n° 450289 du 8 avril 2022 rendue en chambres réunies, a fait application de la théorie dite des « formalités impossibles » (cf. plus anciennement les jurisprudences suivantes : CE, 14 octobre 2005, Association Nodeloc, n° 259992, pt. 7 ; CE, 23 juin 1972, Sieur Pinabel, n° 81593, au Recueil, p. 481.).

L'Annexe et/ou le rapport sur le compte financier, établi par l'ordonnateur et l'agent comptable, devront rappeler que les conditions particulières de la gestion administrative et financière des établissements et expliciteront les opérations comptables réalisées dans ce cadre particulier.

En lieu et place de la délibération manquante, l'agent comptable transmettra un document explicitant que cette pièce ne peut pas être délivrée du fait de la fermeture de l'EPLE en cours d'année (ex : fermeture au 31 août) et de la dissolution concomitante de l'organe délibérant. Il rappellera que l'absence du document n'entache pas le compte financier d'une irrégularité en application de la théorie des formalités impossibles, tel que vu plus haut.

La production du compte et des pièces justificatives dans l'infocentre mis à disposition par l'État, doit être réalisée dans les six mois suivants la fermeture de l'EPLE.

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. Un solde sera conservé sur le compte jusqu'à l'apurement complet de cette liste.

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

5.1 Annexe 1 : Planches comptables

5.1.1 PLANCHES 1 ET 2 : SCHEMAS D'ECRITURES – DEPENSES ET RECETTES

Schéma type d'une écriture de dépense

Comptabilité budgétaire
Service + domaine +
Activité + comptes
500 euros

Comptabilité générale

6xxx ou 2xxx		4012/4042/4662		5159		5151	
500			500		500		500
	Prise en charge	500		Paiement		Opération courante au vu du relevé DFT	

Nota : les comptes de classe 5 sont modifiables pour s'adapter à la spécificité de l'opération.

Schéma type d'une écriture de recette

Comptabilité budgétaire
Service + domaine +
Activité + comptes
500 euros
Les domaines et les activités sont facultatifs en recette.

Comptabilité générale

7xxx ou 1xxxx		4xxx		5xxx	
	500		500		
	Prise en charge				
			500		500
			Encaissement		

Schéma type d'une écriture de reversement sur l'exercice courant

Comptabilité budgétaire
Service + domaine +
Activité + comptes
10 euros

Comptabilité générale

6xxx ou 2xxx		4xxx		5xxx	
	10 Prise en charge	10			
			10 Encaissement	10	

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 de réduction de recettes sur l'exercice courant

Comptabilité budgétaire
Service + domaine +
Activité + comptes
15 euros
Les domaines et les activités sont facultatifs en recette.

Comptabilité générale

Comptes 1 ou 7		4xxx		5159		5151	
15	Prise en charge	15					
			DVER si remboursement	15			
				15	Opération courante au vu du relevé DFT		15

5.1.2 PLANCHE 3 : SCHEMAS D'ECRITURES – AFFECTATION EN N+1 DU RESULTAT

1- Affectation d'un résultat positif

120				1068	
	1500	BE			
1500		Affectation du résultat			1500

2- Affectation d'un résultat négatif

129				1068	
1500		BE			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.

2bis - Affectation d'un résultat négatif avec un report à nouveau

129			1068		119 (2)	
2000		BE		1500		
	1500	Affectation du résultat	1500			
	500	Report à nouveau			500	

(2) En présence d'un compte 110, affectation au débit du compte 110 dans la limite de son solde créditeur.

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	BE				
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	BE				
1000		Affectation du résultat		1000		
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.

5.1.3 PLANCHE 4 : SCHEMAS D'ECRITURES – BIENS ACQUIS SUR FINANCEMENT EXTERNE.

1 - Achat d'un bien immobilisé financé par une subvention

2xxx		4xxx / 5xxx		1041/1341 à 8
5000	DP	5000 | 5000	Titre de recette	5000

Nota : en cas de bien mis à disposition, la DP et le TR sont remplacés par une DCP débit 2 par crédit 1

2 - Amortissement du bien

6811		28xx
1000	Demande de comptabilisation (DCP)	1000

3 - Reprise du financement

7813		1049/1349x
1000	Demande de comptabilisation (DCP)	1000

Soldes des comptes d'amortissements du bien et de la subvention après l'exécution du plan d'amortissement

Comptes	Solde Débiteur	Solde Créditeur	Commentaires
2xxx	5000		Le solde du compte indique la valeur d'achat
1041 ou 134x		5000	Le solde du compte indique le financement du bien
28xx		5000	Amortissement total du bien
1049 ou 1349x	5000		Reprise totale du financement

4 - Sortie de l'inventaire du bien complètement amorti

28xx		2xxx
5000	Demande de comptabilisation (DCP)	5000

5 – Sortie du financement (dès que la subvention est totalement reprise)

1041/1341 à 8		1049/1349x
5000	Demande de comptabilisation (DCP)	5000

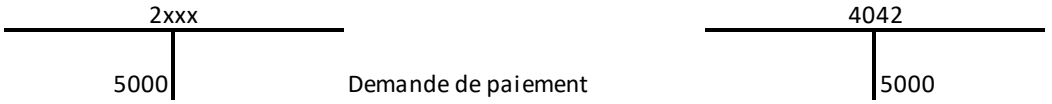
6 - Sortie de l'inventaire du bien partiellement amorti (3000€/5000€)

656		28xx		2xxx
		3000	Sortie de la part amortie (DCP)	3000
2000	Sortie de la part non amortie (DCP)			2000

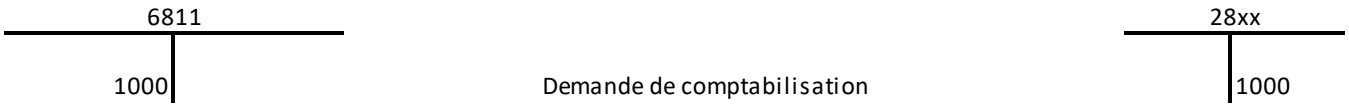
1041/1341 à 8		1049/1349		7813
		2000	Reprise du financement (DCP)	2000
5000	Sortie du financement (DCP)	5000		

5.1.4 PLANCHE 5 : SCHEMAS D'ECRITURES – BIENS ACQUIS SUR FONDS PROPRES

1 - Achat d'un bien immobilisé financé par les fonds propres de l'établissement



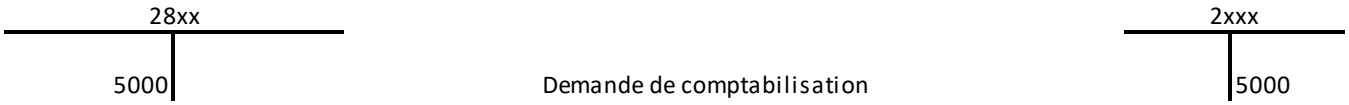
2 - Amortissement du bien



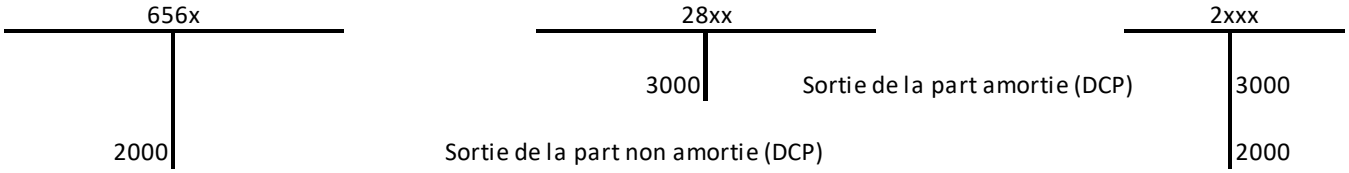
Soldes des comptes d'amortissements du bien et de la subvention après l'exécution du plan d'amortissement (extrait de la balance)

Comptes	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

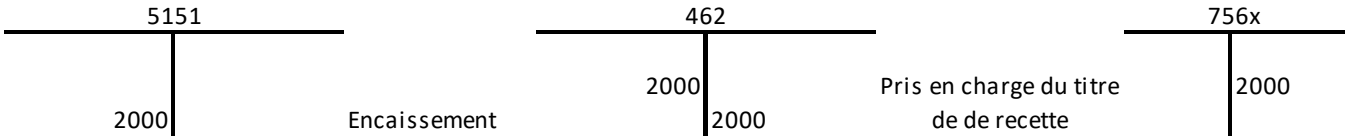
3 - Sortie de l'inventaire d'un bien totalement amorti



4 - Sortie de l'inventaire d'un bien partiellement amorti (3000€/5000€)



5 - Produits de cessions d'éléments d'actifs

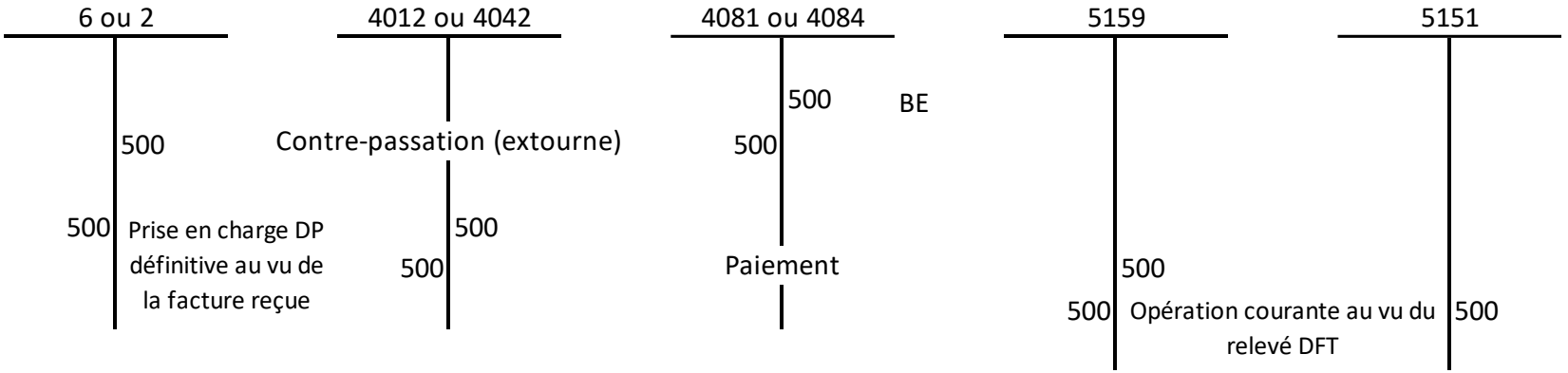


Nota : Cette opération est une opération classique de recette indépendante du type de bien et de son financement
Le montant recetté est rarement équivalent à la valeur nette comptable. Une plus ou moins-value peut être constatée

5.1.5 PLANCHE 6 : SCHEMAS D'ECRITURES – CHARGES A PAYER OU IMMOBILISATIONS A PAYER

1 – Écritures de charge ou immobilisation à payer à comptabiliser constatée pendant la période d'inventaire

2- Écritures de solde des charges ou immobilisations à payer en N+1



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.

5.1.6 PLANCHE 7 : SCHEMAS D'ECRITURES – PRODUITS A RECEVOIR

1 - Ecritures de produits à recevoir réalisées pendant la période d'inventaire

7xxx ou 1xxx			418/4487/4687	
	500	Prise en charge du titre de produit à recevoir	500	

2- Ecritures de solde des produits à recevoir en N+1

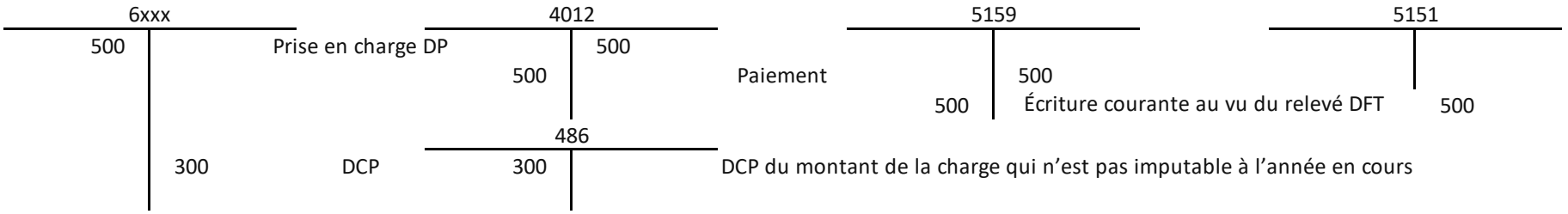
7xxx ou 1xxx			41x ou 44x		418/4487/4687		5xxx	
					500	BE		
500		Contre-passation (extourne)				500		
	500	Titre définitif au vu de la facture émise	500					
				500	Encaissement		500	

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.

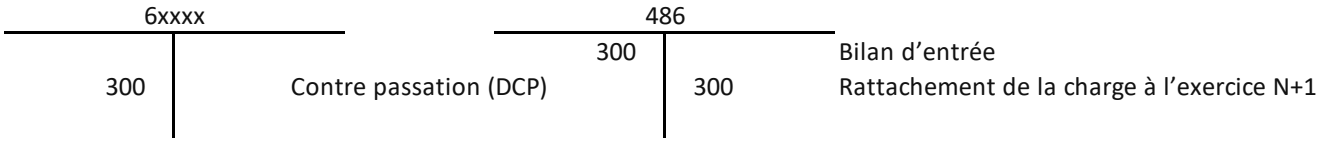
5.1.7 PLANCHE 8 : SCHEMAS D'ECRITURES – CHARGES ET PRODUITS CONSTATES D'AVANCE.

1 – Charges constatées d'avance

année N

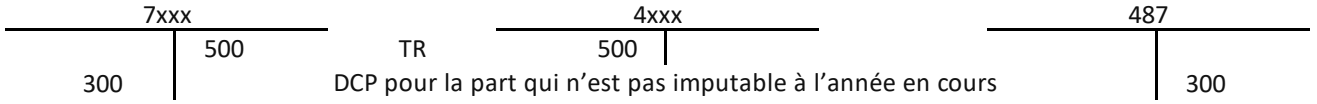


année N+1

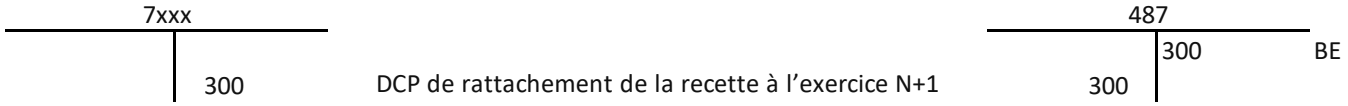


2- Produits constatés d'avance

année N



année N+1



5.1.8 PLANCHE 9 : SCHEMAS D'ECRITURES – DEPENSES AVANT ORDONNANCEMENT – ENCAISSEMENTS

Planche 9 : Schémas d'écritures – Dépenses avant ordonnancement - Encaissements

1 – dépenses avant ordonnancement

6xxx			4721			531 ou 5159	
			50				50
			100		décaissements		100
			120				120
			250				250
520	DP au vu des pièces justificatives		520				

2- Encaissements de chèques bancaires, chèques vacances et titres restaurants

5151			5112/5113/5114			4xxx	
			100		Encaissements		100
100	Écriture courante au vu du relevé DFT		100				

3- Encaissements par carte bancaire ou via internet

5151			5115			4xxx	
			100		Encaissements		100
100	Écriture courante au vu du relevé DFT		100				

4- Encaissements virements reçus

5151			4xxx	
100	Encaissements au vu du relevé DFT			100

5- Encaissements d'espèces

531			4xxx	
100	Encaissements au vu du quittancier			100

5.1.9 PLANCHE 10 : SCHEMAS D'ECRITURES - PROVISIONS ET DEPRECIATIONS

1 – Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

6815		15x		7815
100	Demande de comptabilisation	100		
		100	Reprise de la provision (demande de comptabilisation)	100

2 – Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

6816		29x		7816
100	Demande de comptabilisation	100		
		100	Annulation des dépréciations (demande de comptabilisation)	100

3 – Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

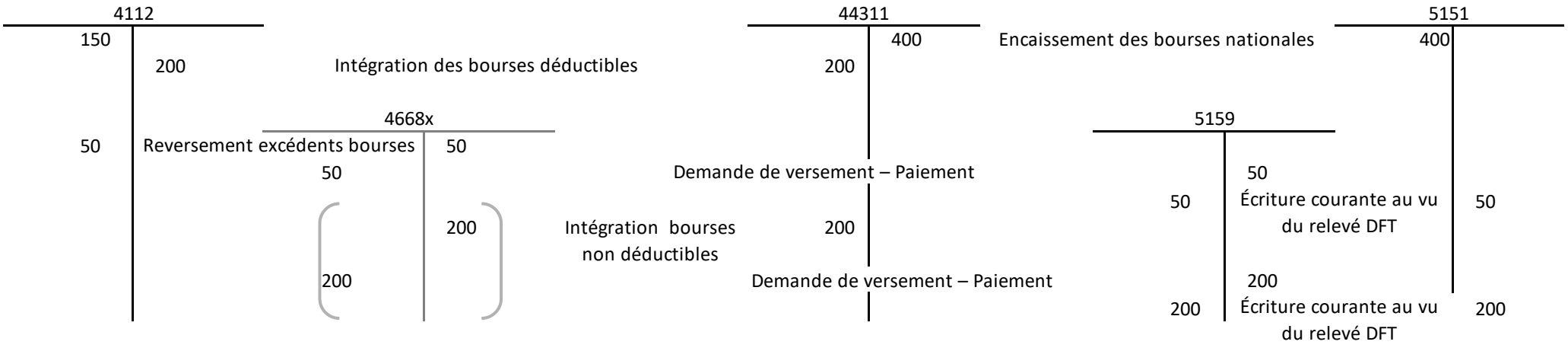
68173 – 68174		39x – 49x		78173 – 78174
100	Demande de comptabilisation	100		
		100	Annulation des dépréciations (demande de comptabilisation)	100

4 – Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières

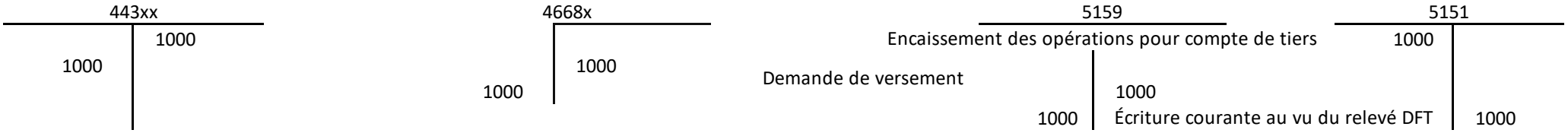
686x		590		786x
100	Demande de comptabilisation	100		
		100	Reprise / Annulation (demande de comptabilisation)	100

5.1.10 PLANCHE 11 : SCHEMAS D'ECRITURES – OPERATIONS POUR COMPTE DE TIERS

1 – Bourses nationales



2 - Autres opérations pour compte de tiers (comptabilisation standard)



5.1.11 PLANCHE 12 : SCHEMAS D'ECRITURES – REGIE DE RECETTES

REGIE DE RECETTES	Comptabilité générale de l'EPLE tenue par l'AC														Comptabilité du régisseur									
	411x 412x		419x		4715		5151		531		545		7x		411x 412x		419x		5151		531		545	
REMISE FONDS DE CAISSE DE 100 EUROS AU REGISSEUR																								
- en espèces										30	30										30			30
- par virement								70			70								70					70
- alimentation de la caisse par le régisseur (retrait)																				70	70			
ENCAISSEMENTS AU COMPTANT - RACO (avec exemple d'un reversement des fonds en espèces et par virement)																								
- en espèces															80						80			
Reversements des fonds par le régisseur à l'AC :																								
- en espèces						50			50													50	50	
- par virement (via dépôt sur DFT régie) étape 1																			30			30		
- par virement (opération DFT-NET) étape 2						30	30													30			30	
Transmission des PJ de recettes par régisseur															80									80
Contrôle par AC des PJ – Émission TR pour PJ validées par ordon.																								
Prise en charge TR RACO par AC (Hors régie)	80												80											
Constatation encaissements suite validation PJ par AC		80			80																			
ENCAISSEMENTS SUR TR PREALABLE (avec exemple d'un reversement des fonds par virement)																								
Prise en charge TR par AC (Hors régie)	300												300											
Encaissement partiel en espèces par régisseur																250					250			
Reversements des fonds par le régisseur à l'AC :																								
- par virement (via dépôt sur DFT régie) étape 1																			250			250		
- par virement (opération DFT-NET du régisseur) étape 2						250	250													250			250	
Transmission des PJ de recettes par régisseur															250									250
Si PJ validées par AC après contrôle, apurement partiel du TR		250			250																			
ENCAISSEMENTS D'AVANCE (avec exemple d'un reversement des fonds en espèces)																								
Encaissements recettes au comptant par régisseur																		100			100			
Reversements des fonds par le régisseur à l'AC (espèces)						100			100													100	100	
Transmission des PJ de recettes par régisseur																	100							100
Contrôle par AC des PJ (rejet possible) et comptabilisation encais.				100	100																			
Prise en charge TR par l'AC (Hors régie)	300												300											
Reprise d'avance par l'AC (Hors régie)		100	100																					
RESTITUTION DU FONDS DE CAISSE DE 100 EUROS AU COMPTABLE																								
- en espèces									30			30										30	30	
- par virement (via dépôt sur DFT régie) étape 1																			70			70		
- par virement (opération DFT-NET du régisseur) étape 2							70					70								70			70	
	680	350	100	100	350	430	350	70	180	30	100	100	0	680	330	330	100	100	420	420	530	530	530	530

5.1.12 PLANCHE 12BIS : SCHEMAS D'ECRITURES – REGIE D'AVANCES

	Comptabilité générale de l'EPLE tenue par l'AC										Comptabilité du régisseur									
	4725		5151		531		543		6x		4725		5159		5151		531		543	
REMISE D'UNE AVANCE DE 1000 EUROS AU REGISSEUR (en espèces et par virement)																				
- en espèces						500	500										500			500
- par virement				500			500								500					500
- alimentation de la caisse par le régisseur (retrait)																300	300			
DEPENSES DU REGISSEUR (en espèces, par CB et par virement)																				
- en espèces											200							200		
- par CB											30			30						
- constatation dépenses CB sur DFT du régisseur													30			30				
- par virement											120					120				
Contrôle par AC des PJ transmises (rejet possible)	350							350				350							350	
Liquidation dépenses et validation DP par ordo.																				
Prise en charge DP par AC		350							350											
Reconstitution de l'avance par virement				350			350								350					350
											Soldes disponibilités :				400		600			
RESTITUTION DE L'AVANCE DE 1000 EUROS AU COMPTABLE (en espèces et par virement)																				
- en espèces					200			200										200	200	
- par virement (via dépôt sur DFT régie) étape 1															400			400		
- par virement (opération DFT-NET du régisseur) étape 2			800					800								800			800	
	350	350	800	850	200	500	1 350	1 350	350	0	350	350	30	30	1 250	1 250	800	800	1 350	1 350

5.1.13 PLANCHE 13 : SCHEMAS D'ECRITURES – EVOLUTION DES STOCKS ET EN-COURS

1- Stocks de matières et autres approvisionnements

1.1 Annulation du stock initial

6031x – 6032			31x – 32x	
500		Constatation de la diminution (charge de fonctionnement)		500
		Demande de comptabilisation		

1.2 – Intégration du stock final

6031x - 6032			31x – 32x	
	500	Constatation de l'augmentation	500	
		Demande de comptabilisation		

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

5.1.14 PLANCHE 14 : SCHEMAS D'ECRITURE – AVANCES ET ACOMPTES.

1 – Avances sur marchés

6xxx		4012		4091		5159	
				500	Versement de la 1ère avance	500	
				1000	Versement de la 2ème avance	1000	
2500	DP à l'appui de la facture après SF	2500					
		1500	Reprise avance	1500			
		1000	paiement au fournisseur			1000	

Nota : le versement de l'avance peut être effectué sur l'année N et la reprise se faire sur l'exercice N+1 (celui sur lequel le SF doit être constaté)

2 – Acomptes versés

6xxx		4012		4091		5159	
				500	Versement de l'acompte (livraison ou exécution partielle)	500	
2500	DP à l'appui de la facture après SF total	2500					
		500	Reprise acompte	500			
		2000	paiement au fournisseur			2000	

Nota : le versement de l'acompte peut être effectué sur l'année N et la reprise se faire sur l'exercice N+1

3 – Acomptes versés sur commandes d'immobilisations

2xxx		237-238		4042		5159	
		1000	DP du montant de l'acompte sur la base d'un SF	1000			
				1000	Paiement au fournisseur	1000	
1000	DCP de régularisation de l'acompte	1000					
800	DP du solde de l'opération			800			
				800	Paiement au fournisseur	800	

Nota : l'opération peut être soldée sur une ou plusieurs années

5.1.15 PLANCHE 15 : SCHEMAS D'ECRITURE – 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			863x	
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			863x	
			1500		Bilan d'entrée		1500
			45		Revalorisation		45
500			Achat				500
	500	Transfert Ac/Régisseur	500				
				850	Vente	850	

5.1.16 PLANCHE 16 : SCHEMAS D'ECRITURES – COMPTES DE LIAISON BUDGETS ANNEXES

1 - Les comptes de liaison - cas d'un encaissement

Opérations dans les comptes du budget principal

5xxx		185		1852		185	
						1000	Étape 1 (saisie)
	Étape 2 (transfert)	1000		1000			
1000	Étape 3 (trésorerie)				1000		
				Compte technique auxilliarisé			

Opérations dans les comptes du budget annexe

4xxxx		Classe 7
1000	Titre de recette	1000
1000		

2- Les comptes de liaison - cas d'un paiement

Opérations dans les comptes du budget principal

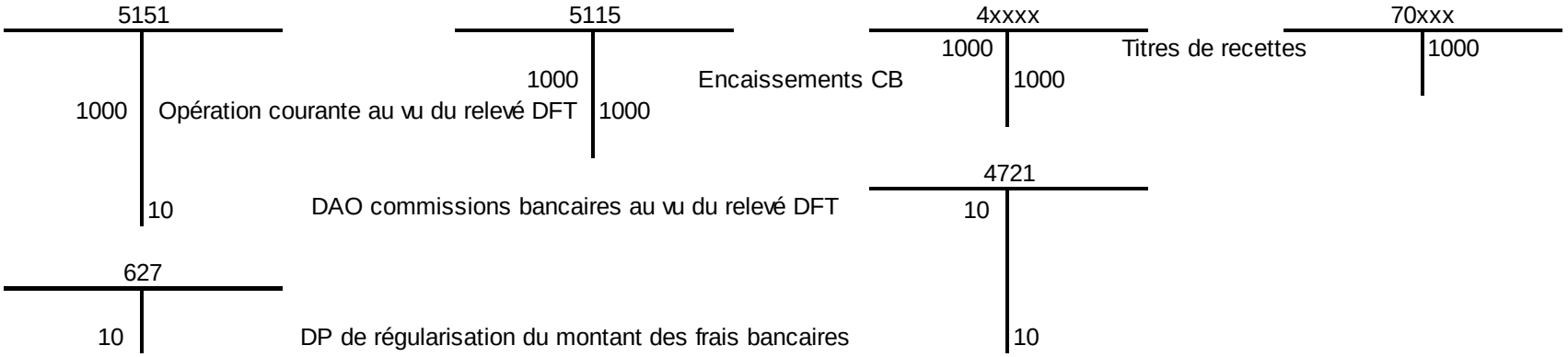
5xxx		185		1851		185	
						600	Étape 1 Règlement
		600	Étape 2 (transfert)	600			
600		Étape 3 (décaissement)		600			
				Compte technique			

Opérations dans les comptes du budget annexe

4012/4042		Classe 6
	600 DP	600
600		

5.1.17 PLANCHE 17 : SCHEMAS D'ECRITURES – ENCAISSEMENTS CB ET COMMISSIONS BANCAIRES.

Encaissement par carte bancaire et mandatement des frais bancaires



5.1.18 PLANCHE 18 : SCHEMAS D'ECRITURES – COMPTABILISATION DES FINANCEMENTS

1 - Recette et encaissement des subventions sans condition d'emploi

5151		441xxx		74xxx	
		200000	TR		200000
200000	Encaissement subvention	200000			

Le titre de recette d'une subvention sans condition d'emploi est effectué dès réception de la notification (ex : dotation de fonctionnement)

2 - Encaissement et recette des subventions attribuées sous conditions d'emploi - Trop perçu

5151		441xxx		4419xx		7xx ou 1xx
5000	Versement d'une avance (avant acquisition du droit)			5000		
		3000	TR du montant de la justification d'emploi (acquisition du droit)			3000
		3000	Reprise d'avance	3000		

5159		4664		4419xx	
		2000	Demande de versement	2000	Reversement du trop perçu
2000	Demande de versement	2000			

2bis - Encaissement et recette des subventions attribuées sous conditions d'emploi - Reste à recouvrer

5151		441xxx		4419xx		7xx ou 1xx
2500	Versement d'une avance (avant acquisition du droit)			2500		
		3000	TR du montant de la justification d'emploi (acquisition du droit)			3000
		2500	REPRAV	2500		
500	Versement du solde	500				

3- Annulation d'un titre de recette sur subvention sous condition d'emploi de l'exercice antérieur - Annulation créance

6583			478			441xxx	
						2000	BE
2000	DP annulation recette N-1		2000				
			2000	Solde de la créance		2000	

4- Annulation d'un titre de recette sur subvention sous condition d'emploi de l'exercice antérieur - Trop perçu

6583			478			5159	
2000	DP annulation recette N-1		2000				
			2000	Remboursement trop perçu		2000	

5.1.19 PLANCHE 19 : SCHEMAS D'ECRITURE – PRODUCTION IMMOBILISEE.

1 - Immobilisation définitive (directe) dans le cas où la production et la mise en service de l'immobilisation sont réalisés sur un exercice unique

205X-21XX			721-722	
1000		Demande de comptabilisation		1000

2 - Immobilisation en cours

231-232			721-722	
1000		Constatation des travaux réalisés Demande de comptabilisation		1000

Immobilisation incorporelle définitive

205			232	
1000		Mise en service Demande de comptabilisation		1000

Immobilisation corporelle définitive

21XX			231	
1000		Mise en service Demande de comptabilisation		1000

5.1.20 PLANCHE 20 : SCHEMAS D'ECRITURES – PAYE A FAÇON - EXEMPLE POUR LES AED

1 - Les opérations de l'employeur - Subvention Rectorat **reçue par l'employeur**

63xxx / 64xxx		421/431/437/447		46783		44111		74111	
						4445,31	Titre de recettes		4445,31
	A réception des états transmis par							5151	
4445,31	le façonnier	4445,31							
	DP paie (voir détail planche 21)						4445,31	4445,31	ENC subv
		4445,31	Écriture courante		4445,31				Rectorat
				4445,31	Prélèvement façonnier				4445,31

2 - Les opérations de l'employeur - Subvention Rectorat **reçue par le mutualisateur (façonnier)**

63xxx / 64xxx		421/431/437/447		46783		44111		74111	
						4445,31	Titre de recettes		4445,31
	A réception des états transmis par			4445,31	Écriture courante		4445,31		
4445,31	le façonnier	4445,31							
	DP paie (voir détail planche 21)								
		4445,31	Écriture courante		4445,31				

3 - Les opérations du façonnier - Subvention Rectorat **reçue par l'employeur**

44341			5116			5151	
	4445,31	Prélèvement employeur	4445,31				
				4445,31	Ecriture courante au vu du relevé DFT	4445,31	

		5159			
4445,31	DVER Paiement des salaires et charges	4445,31			
		4445,31	Ecriture courante au vu du relevé DFT		4445,31

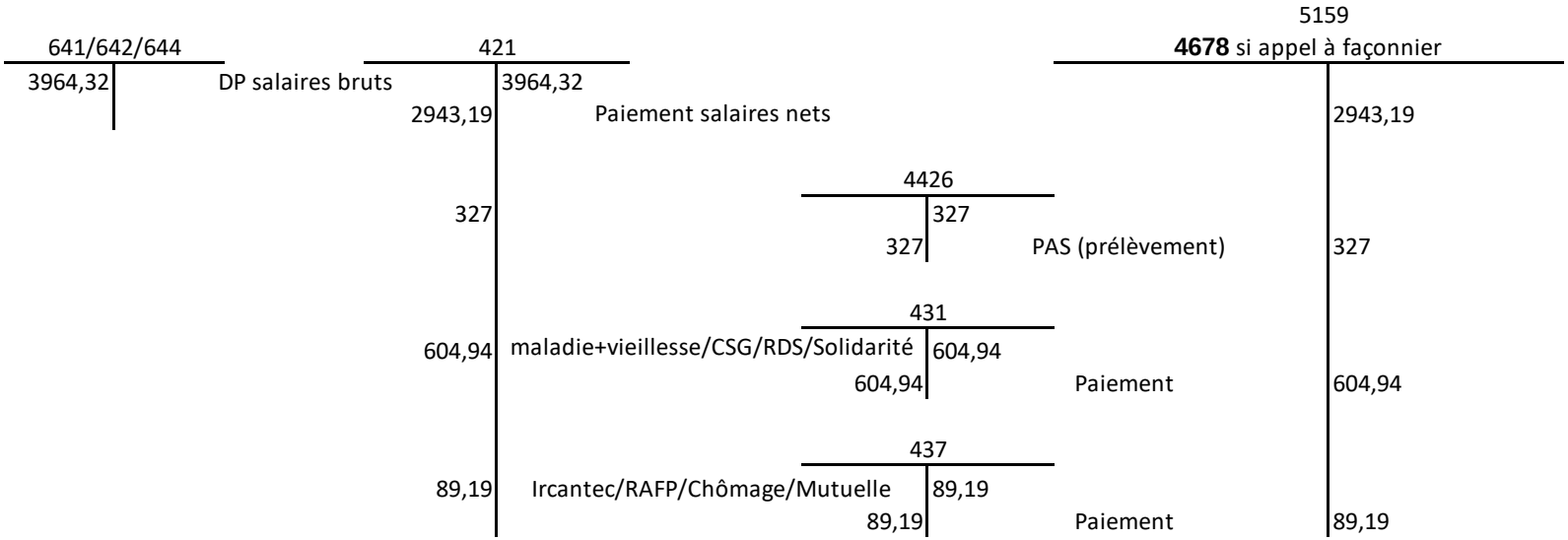
4 - Les opérations du façonnier - Subvention Rectorat **reçue par le façonnier**

44341			5151	
	100000	Encaissement subvention Rectorat		100000

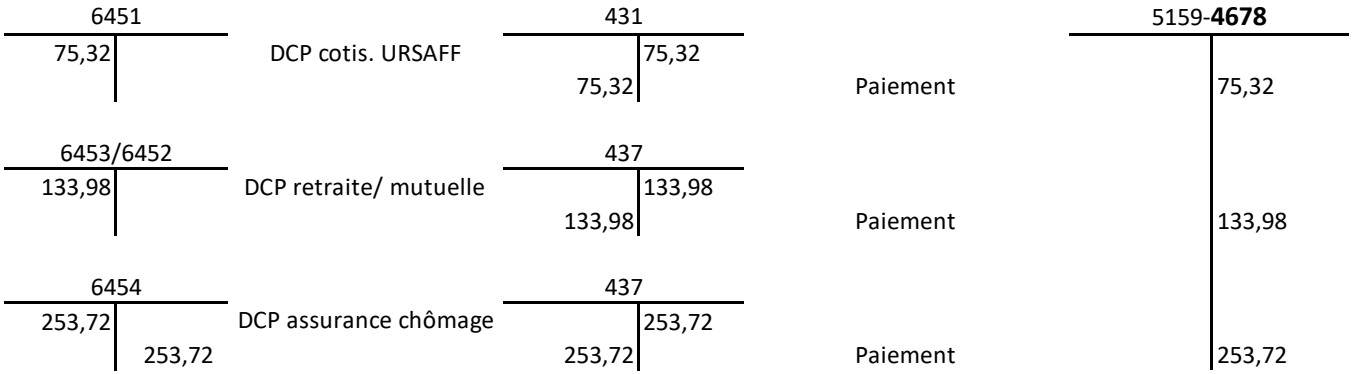
		5159			
4445,31	DVER Paiement des salaires et charges	4445,31			
		4445,31	Ecriture courante au vu du relevé DFT		4445,31

5.1.21 PLANCHE 21 : SCHEMAS D'ECRITURES – PAYE

1 – Charges de personnels-charges sociales



2- Charges de personnels – charges patronales



3 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (le PAS est abordé au 1)

631		447		5159-**4678**
10,00	DCP taxes sur salaires		10,00	
		10,00	Paiement	10,00

6331		431		
4,00	DCP cotisations transport		4,00	
		4,00	Paiement	4,00

6332				
3,97	DCP cotisations Fnal		3,97	
		3,97	Paiement	3,97

4– Application du dispositif de subrogation (employeur-payeur)

5151		4387		64x	
		500	Demande de reversement	500	
500	Encaiss. des indemnités journalières	500			

Nota : Dans la comptabilité pour compte de tiers de l'établissement mutualisateur de paie, les IJSS s'encaissent au compte 44341

5.1.22 PLANCHE 22 : SCHEMAS D'ECRITURES – RABAIS, REMISES, RISTOURNES OBTENUES.

1 - Connaissance d'un rabais, remise, ristourne obtenu postérieurement à l'ordonnancement

609/619/629		4012
500	Demande de reversement	500

1-1 – Mandatement d'une prochaine facture (5 000€) pour le même fournisseur

Classe 6 ou 2		4012 ou 4042		5159
5000	Demande de paiement + Rapprochement avec la demande de reversement	4500	5000	4500

1-2 – Remboursement du fournisseur (aucune nouvelle commande prévue auprès du fournisseur)

4012 ou 4042		5
500	Encaissement	500

2 - 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

2-1 Opérations sur N+1

2-1-1 Conforme à la prévision

4098		5
500 BE		
500	Encaissement	500

2-1-2 Inférieur à la prévision

6583		4098		5
		500	BE	
		450	Encaissement	450
50	Demande de paiement	50		

2-1-3 Supérieur à la prévision

7583		4098		5
		500	BE	
		600	Encaissement	600
100	Titre de recettes	100		

5.1.23 PLANCHE 23 : SCHEMAS D'ECRITURES – RABAIS, REMISES, RISTOURNES OBTENUES ACCORDEES PAR L'ETABLISSEMENT.

1 – Vente initiale

Compte 70		411X 412X	
	3000 Titre de recettes	3000	

2 - Rabais remises ristournes accordés hors facture ou non rattachables à une vente déterminée

709		
500	Demande de	500

3 - Encaissement / Remboursement du client

4664				5xxx	
	500 Constatation d'un excédent	2500	Encaissement	3000	
500	Remboursement client				500

4 - Comptabilisation en fin d'exercice d'un rabais, remise, ristourne accordé non liquidé par l'établissement

709		4198
500	Demande de	500

Opérations sur N+1 :

Comptes 70XX	4198		411X 412X		5xxx
	BE 500				
1500	TR (nouvelle facture)		1500		
	500	Écriture courante		500	
				1000 Encaissement	1000

5.1.24 PLANCHE 24 : SCHEMAS D'ECRITURES – ENGAGEMENTS HORS BILAN – CREDIT-BAIL

Convention de crédit-bail pour l'acquisition sur trois ans d'un photocopieur montant de 14 000€ (loyer annuel 4 000€ - Option d'achat 2 000€)

Paiement des loyers et comptabilisation des variations d'engagements

612		4012		5159
3000	DP du 1er loyer	3000		
		3000	Paiement	3000
4000	DP du 2ème loyer	4000		
		4000	Paiement	4000
4000	DP du 3ème loyer	4000		
		4000	Paiement	4000
1000	DP du 4ème loyer	1000		
		1000	Paiement	1000

809		801
14000	OD comptabilisation engagement	14000
3000	Comptabilisation de la variation des engagements	3000
4000	Comptabilisation de la variation des engagements	4000
4000	Comptabilisation de la variation des engagements	4000
1000	Comptabilisation de la variation des engagements	1000

Acquisition du photocopieur et levée de l'option d'achat

2183		4042		5159
2000	DP	2000		
		2000	Paiement	2000

2000	Levée de l'option d'achat	2000

5.1.25 PLANCHE 25 : SCHEMAS D'ECRITURES – RESPONSABILITE DES GESTIONNAIRES PUBLICS

1- Constatation du déficit

5xxx ou autre compte		461
500	Écriture courante	500

1.1 – Exemple d'erreur de caisse

Après vérification de la caisse, le montant inscrit sur le PV de caisse est de 200€. Or le solde du compte 531 est de 220€. Il y a donc un déficit de caisse :

531		461
20	Écriture courante	20

1.2 – Exemple d'un déficit au sein d'une régie de recette : cas d'une recette au comptant

Le régisseur tient compte du déficit lors de son reversement au comptable. Pour des recettes constatées à hauteur de 220€, il ne reverse que 200€ à l'agent comptable :

531		41x	
200	Reversement des fonds par le régisseur	200	Via 4715

Puis à l'appui des PJ remises par le régisseur, l'agent comptable constate les produits (prise en charge des TR) et le déficit :

41x		7xx	461		7xx
200	Titre de recettes type RACO	200	20	Constatation du déficit	20

2 – Conclusion du déficit

Cas A : Faute ou erreur NON exclusivement imputable au comptable (déficit pris en charge par l'établissement) – Applicable notamment aux régies

65842		461
500	Demande de comptabilisation	500

Cas B : Faute ou erreur exclusivement imputable au comptable (déficit non pris en charge par l'établissement)

5		461
500	Encaissement	500

5.1.26 PLANCHE 26: SCHEMAS D'ECRITURES – DIFFERENCE DE CONVERSION EN DEVISES

1 -Diminution de créances

Année N-1

686		1515		4xxx		476		5151	
				100	Titre initial				
				5		5	Constat de la perte de change		
5	Provision de la perte latente	5							

Année N

666									
5	Comptabilisation de la charge relative à la perte enregistrée					5			
				95	Encaissement			95	

786			
5	5	Reprise de la provision	

2- Augmentation de la dette

Année N-1

686		1515		4012/4042		476		5151	
				100	DP à payer				
				5		5	Constat de la perte de change		
5		5	Provision de la perte latente						

Année N

666									
5	Comptabilisation de la charge relative à la perte enregistrée					5			
				105	Paiement de la DP			105	

786			
5	5	Reprise de la provision	

3- Augmentation de la créance

Année N-1

		4xxx		4771		5151
		100	Titre initial			
		5	Constat du gain de	5		

Année N

766					
		105	Encaissement		105
5	TR du montant du gain de change		5		

4- Diminution de la dette

Année N-1

		4012/4042		4772		5151
		100	DP à payer			
		5	Constat du gain de	5		

Année N

766					
		95	Paiement de la DP		95
5	TR du montant du gain de change		5		

5.2 Annexe 2 : Les principaux textes

- La Constitution
  - 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
- 2022-217 du 21 février 2022 relative à la différenciation, la décentralisation, la déconcentration et portant diverses mesures de simplification de l'action publique locale (dite loi « 3DS »)
- 2024-859 du 2 août 2024 modifiant l'organisation financière des lycées professionnels maritimes

- Les ordonnances

  - 2018-1074 du 26 novembre 2018 portant partie législative du code de la commande publique
  - 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics

- 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 L423-1 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
- 2022-1604 du 22décembre 2022 relatif à la chambre du contentieux de la Cour des comptes et à la Cour d'appel financière et modifiant le code des juridictions financières
- 2022-1605 du 22 décembre 2022 portant application de l'ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics et modifiant diverses dispositions relatives aux comptables publics
- 2024-859 du 2 août 2024 modifiant l'organisation financière des lycées professionnels maritimes

- 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
- 29 décembre 2022 relatif à l'organisation du service des comptables publics
- 27 juillet 2023 relatif à la production du compte financier des établissements publics locaux d'enseignement appliquant les 1° et 5° de l'article 1er du décret n° 2020-939 du 29 juillet 2020 modifiant l'organisation financière des établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale et de la jeunesse.
- 30 juin 2023 relatif aux pièces justificatives des opérations et des documents du compte financier des établissements publics locaux d'enseignement, des établissements publics d'enseignement maritime et aquacole, des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole et des établissements d'enseignement d'État listés à l'article D211-12 du code de l'éducation.
- 19 décembre 2023 relatif aux modalités de mise en œuvre de la procédure de signalement prévue au second alinéa de l'article 38 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique

- 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
  - DGESCO 16 juillet 2024 : Organisation des sorties et voyages scolaires dans les écoles, les collèges et les lycées publics

- 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
  - DAF A3/DGESCO 18-045 du 25 octobre 2018 relative aux crédits d'Etat versés sous condition d'emploi
  - DAF A3 du 5 avril 2023 relative à l'organisation du service des comptables des établissements publics d'enseignements (EPLE)
  - DAF A3/DGESCO du 12 juillet 2024 relative aux crédits d'Etat versés sous condition d'emploi
  - DAF A3 du 6 septembre 2024 relative au renforcement du contrôle interne et financier