

TITRE 2
LE CADRE COMPTABLE

CHAPITRE 1

LE PLAN DE COMPTES ET LES RÈGLES D'ÉVALUATION

1. LA CLASSIFICATION DES COMPTES

La classification des comptes se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

1.1. CODIFICATION

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

La codification du plan de comptes permet :

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

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

1.1.1. Répartition des opérations dans les classes de comptes

En ce qui concerne la comptabilité générale, 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 relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

- classe 6 : comptes de charges ;
- classe 7 : comptes de produits.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

En ce qui concerne la comptabilité analytique, lorsque le service a choisi de tenir sa comptabilité analytique en utilisant les comptes de la classe 9, les opérations sont enregistrées dans ces comptes selon les critères qui lui sont propres.

1.1.2. Structure décimale des comptes

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

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

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

1.1.2.1 Signification des terminaisons 1 à 8 :

☞ Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 sont déterminés en fonction de catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper à l'exception du compte 28 « Amortissement des immobilisations » qui fonctionne comme un compte à deux chiffres de terminaison 9.

La codification retenue permet une affectation automatique des dépréciations (amortissements et provisions) aux comptes d'actif correspondants (exemple 21 et 281).

Une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation du bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits.

Exemples :

65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante » ;

66 « Charges financières » et 76 « Produits financiers » ;

67 « Charges exceptionnelles » et 77 « Produits exceptionnels » ;

68 « Dotations aux amortissements et aux provisions » et 78 « Reprises sur amortissements et provisions ».

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

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

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

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

Dans les comptes des classes 6 et 7, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

1.1.2.2 Signification de la terminaison 9 :

- dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59) ;
- dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de résultat, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations *de sens contraire* à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant par 1 à 8.

Exemple :

Le compte 409 « Fournisseurs débiteurs » est un compte à solde débiteur alors que les subdivisions du compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » sont normalement créditrices.

Le compte 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus » est un compte créditeur alors que les subdivisions du compte 62 « Autres services extérieurs » sont débitrices.

1.2. CRITÈRES DE CLASSEMENT

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

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

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens (immobilisations, stocks...);
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

2. LES DÉFINITIONS ET RÈGLES RELATIVES AUX MÉTHODES D'ÉVALUATION

2.1. LA DÉFINITION DES CHARGES ET DES PRODUITS

2.1.1. Les charges

Les charges comprennent :

- ☞ *les sommes ou valeurs versées ou à verser :*
 - en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par le service ainsi que des avantages qui lui ont été consentis ;
 - en exécution d'une obligation légale ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie.
- ☞ *les dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions ;*
- ☞ *la valeur d'entrée diminuée des amortissements des éléments d'actif cédés, détruits ou disparus.*

2.1.2. Les produits

Les produits comprennent :

- ☞ *les sommes ou valeurs reçues ou à recevoir :*
 - en contrepartie de la fourniture par le service de biens, travaux, services ainsi que des avantages qu'elle a consentis ;
 - en vertu d'une obligation légale existant à la charge d'un tiers ;
 - exceptionnellement, sans contrepartie ;
- ☞ *la production stockée ou déstockée au cours de l'exercice ;*
- ☞ *la production immobilisée ;*
- ☞ *les reprises sur amortissements et provisions ;*
- ☞ *les transferts de charges ;*
- ☞ *le prix de cession des éléments d'actifs cédés.*

2.1.3. Le résultat de l'exercice

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre les produits et les charges.

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

Pour calculer le résultat par différence entre les produits et les charges de l'exercice, sont rattachés à l'exercice :

- les produits acquis à cet exercice, auxquels s'ajoutent éventuellement les produits acquis à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas fait l'objet d'un enregistrement comptable ;
- les charges supportées par l'exercice, auxquelles s'ajoutent éventuellement les charges afférentes à des exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfices, il est procédé aux amortissements, dépréciations et provisions nécessaires.

Les dépréciations et les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

2.2. LES RÈGLES DE DÉFINITION, DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION DES ACTIFS

2.2.1. La définition des actifs

Un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs.

Cette définition s'applique aux éléments suivants :

- les immobilisations corporelles, qui sont des actifs physiques dont l'entité attend qu'il soit utilisé au-delà de l'exercice en cours ;
- les immobilisations incorporelles, qui sont des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité ;
- les immobilisations financières, y compris les créances immobilisées ;
- les stocks, qui sont des actifs détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destinés à être consommés dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures ;
- les créances de l'actif circulant, y compris les produits à recevoir ;
- les charges constatées d'avance, qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

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.

2.2.2. Les critères généraux de comptabilisation des actifs

Une immobilisation corporelle, incorporelle ou un stock est comptabilisé à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

2.2.3. La ventilation par composants de certaines immobilisations corporelles

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chaque élément est retenu.

2.2.3.1 Les composants dits de « première catégorie »

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Ces éléments, également qualifiés de composants de première catégorie, font obligatoirement l'objet d'une comptabilisation séparée.

2.2.3.2. Les composants dits de « deuxième catégorie »

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisés dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée.

Sont visées les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement.

2.2.4. L'évaluation des actifs

2.2.4.1 L'évaluation des actifs à la date d'entrée

Les immobilisations corporelles ou incorporelles et les stocks doivent être évalués initialement à leur coût.

La valeur des actifs à leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entité est déterminée dans les conditions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les actifs produits par l'entité sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les actifs acquis à titre gratuit ou par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale.

Ces différents coûts sont déterminés selon les règles fixées par le plan comptable général.

2.2.4.2 Les coûts ultérieurs : les dépenses de remplacement des composants

Les coûts significatifs de remplacement ou de renouvellement d'un composant ou d'un élément d'une immobilisation corporelle doivent être comptabilisés comme l'acquisition d'un actif séparé et la valeur nette comptable du composant remplacé ou renouvelé doit être comptabilisée en charges.

2.2.4.3 L'évaluation des actifs postérieurement à leur date d'entrée

La détermination de la valeur comptable des actifs postérieurement à leur date d'entrée dans le patrimoine résulte de l'application des règles relatives aux amortissements et dépréciations.

Ces règles sont présentées dans les commentaires des comptes 28 (amortissements des immobilisations), 29 (dépréciations des immobilisations), 39 (dépréciations des stocks), 49 (dépréciations des comptes de tiers) et 59 (dépréciations des comptes financiers).

2.3. LES RÈGLES DE DÉFINITION, DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION DES PASSIFS

2.3.1. La définition et les différentes catégories de passifs

2.3.1.1 La définition des passifs

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

Cette obligation peut être d'ordre légal, réglementaire ou contractuel. Elle peut également découler des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics suffisamment explicites qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non.

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'entité doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers.

La contrepartie éventuelle est constituée des avantages économiques que l'entité attend du tiers envers lequel elle a une obligation.

2.3.1.2 Les différentes catégories de passifs : les dettes et les provisions

Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

2.3.1.3 Les passifs éventuels

Un passif éventuel est :

- soit une obligation potentielle de l'entité 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'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

2.3.2. Les critères de comptabilisation des passifs

2.3.2.1 Les principes de première comptabilisation des passifs

Un passif est comptabilisé lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers, et qu'il est probable ou certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

À la clôture de l'exercice, un passif est comptabilisé si l'obligation existe à cette date et s'il est probable ou certain, à la date d'établissement des comptes, qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de ceux-ci après la date de clôture.

Un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Un passif éventuel n'est pas comptabilisé au bilan ; il est mentionné en annexe du compte administratif.

2.3.2.2 Les applications

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.

Une provision est comptabilisée, si elle satisfait aux conditions ci-dessus mentionnées, pour les risques et charges nettement précisés quant à leur objet et dont l'échéance ou le montant ne peuvent être fixés de façon précise.

2.3.2.3 Les principes de comptabilisation ultérieure

Les provisions sont rapportées en totalité au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister, c'est-à-dire soit quand l'entité n'a plus d'obligation, soit quand il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente de la part du tiers.

2.3.3 L'évaluation des passifs

Les provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation déterminée comme suit :

- lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires, la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de ces obligations est déterminée en considérant cet ensemble comme un tout ;
- en cas d'obligation unique et en présence de plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources, le montant à provisionner est, en général, celui qui correspond à l'hypothèse la plus probable.

Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation doivent être prises en compte dans l'estimation de la provision lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront.

Un remboursement attendu de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation provisionnée ne minore pas le montant d'une provision. Il est comptabilisé distinctement à l'actif s'il est conforme aux dispositions relatives à la comptabilisation d'un actif.

Les provisions sont revues à chaque date d'établissement des comptes et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date.

2.4. L'ÉVALUATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS DONT LA VALEUR DÉPEND DES FLUCTUATIONS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

Lorsque l'évaluation des éléments d'actif ou de passif dépend des cours de change, les cours de change à utiliser sont pour les devises cotées les cours indicatifs de la Banque de France publiés au Journal officiel, et pour les autres devises les cours moyens mensuels établis par la Banque de France.

Le coût d'entrée des immobilisations incorporelles et corporelles exprimé en monnaie étrangère est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation sont calculés sur cette valeur.

Les créances et les dettes en monnaies étrangères sont converties et comptabilisées en monnaie nationale sur la base du dernier cours du change.

Lorsque l'application du taux de conversion à la date de clôture de l'exercice a pour effet de modifier les montants en monnaie nationale précédemment comptabilisés, les différences de conversion sont inscrites à des comptes transitoires, en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan pour les différences correspondant à une perte latente ;
- au passif du bilan pour les différences correspondant à un gain latent.

Les pertes de change latentes entraînent à due concurrence la constitution d'une provision pour risques, sous réserve des dispositions particulières ci-après.

Lorsque les circonstances suppriment en tout ou partie le risque de perte, les provisions sont ajustées en conséquence. Il en est ainsi dans les cas suivants :

- lorsque l'opération traitée en devises est assortie par le service d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert ;
- lorsqu'un emprunt en devises, sur lequel est constatée une perte latente, est affecté à l'acquisition d'immobilisations situées dans le pays ayant pour unité monétaire la même devise que celle de l'emprunt, ou à l'acquisition de titres représentatifs de telles immobilisations, il n'est pas constitué de provision globale pour la perte latente attachée à l'emprunt affecté ;
- lorsque pour des opérations dont les termes sont suffisamment voisins les pertes et les gains latents peuvent être considérés comme concourant à une position globale de change, le montant de la dotation peut être limité à l'excédent des pertes sur les gains ;
- lorsque les charges financières liées à un emprunt en devises sont inférieures à ce qu'elles auraient été si l'emprunt avait été contracté en monnaie nationale, le montant de la dotation annuelle au compte de provision peut être limité à la différence entre ces charges calculées et les charges réellement supportées ;
- lorsque les pertes latentes de change sont attachées à une opération affectant plusieurs exercices, le service peut procéder à l'étalement de ces pertes.

3. LES NOMENCLATURES COMPTABLES

La liste des comptes à tenir par l'ordonnateur et le comptable figure :

- en annexe n° 1 pour les services publics industriels et commerciaux (M4) ;
- en annexe n° 2 pour les services publics de distribution d'énergie électrique et gazière (M41) ;
- en annexe n° 3 pour les services publics des abattoirs (M42) ;
- en annexe n° 4 pour les services publics locaux de transport de personnes ne disposant que de deux véhicules au maximum (M43 abrégée) ;
- en annexe n° 5 pour les services publics locaux de transport de personnes disposant de trois véhicules et plus (M43 développée) ;
- en annexe n° 6 pour les établissements publics fonciers locaux (M44) ;
- en annexe n° 7 pour les services publics d'assainissement et de distribution d'eau potable (M49 développée) ; toutefois, pour les communes ou groupements de moins de 10 000 habitants, ainsi que pour les services affermés, la liste des comptes peut être celle figurant en annexe n° 8.

☞ *Principe général : la règle du mini-maxi*

La numérotation la plus détaillée inscrite dans les plan de comptes constitue le niveau *minimum et maximum* qui doit être utilisé pour l'exécution du budget.

À titre d'exemple, dans le plan de comptes M4, le compte 215 est subdivisé à 4 chiffres (2151, 2153, 2154, 2155 et 2157). Ces subdivisions sont d'emploi obligatoire. La subdivision à 3 chiffres (215) ne peut être utilisée.

En revanche, il est toujours possible pour l'ordonnateur de subdiviser les comptes au delà du niveau réglementaire pour ses besoins propres. Toutefois, ces subdivisions plus fines n'apparaîtront pas dans les documents réglementaires (budget, compte administratif et compte de gestion ou compte financier).

Le comptable tient la comptabilité générale au même niveau que le plan de comptes, et le cas échéant, pour ceux des classes 4 et 5 à un niveau plus détaillé. Cependant, le niveau de détail du compte de gestion ou du compte financier respecte le niveau réglementaire.

CHAPITRE 2

LE FONCTIONNEMENT DES COMPTES

Les dispositions générales du cadre comptable et la terminologie utilisée sont conformes au plan comptable général auquel on pourra se référer en l'absence de dispositions contraires.

1. COMMENTAIRES COMMUNS AUX COMPTABILITÉS M4

1.1. CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

Les comptes de la classe 1 regroupent les capitaux propres (comptes 10 à 14) qui correspondent à la somme algébrique :

- des dotations et fonds d'investissement (compte 102) ;
- des écarts de réévaluation (compte 105) ;
- des réserves (compte 106) ;
- du report à nouveau (compte 11) ;
- du résultat de l'exercice (compte 12) ;
- des subventions d'investissement (compte 13) ;
- des provisions réglementées (compte 14).

La situation nette du service, établie après affectation du résultat de l'exercice, est égale au montant des capitaux propres à l'exclusion des subventions d'investissement et des provisions réglementées.

À la classe 1, figurent également :

- les provisions pour risques et charges (compte 15) ;
- les emprunts et dettes assimilées (compte 16).

Compte 10 - Dotations, fonds divers et réserves

Compte 102 - Dotations et fonds d'investissement

Le compte 102 enregistre la contrepartie nette de l'intégration au patrimoine des immobilisations ainsi que les fonds reçus affectés par la loi au financement global de la section d'investissement alors que les subventions destinées à l'acquisition de biens spécifiques ou d'une opération d'ensemble sont imputées aux subdivisions du compte 13 « Subventions d'investissement ».

Compte 1021- Dotation

Ce compte est principalement mouvementé par le bénéficiaire de la remise d'éléments d'actif et / ou de passif dans le cadre d'opérations de dotation initiale à un service doté de la personnalité morale (établissement public).

Il fonctionne différemment selon qu'il s'agit d'un apport en nature ou en espèces.

☞ *Dans le cadre d'un apport en espèces*

Ce compte est crédité du montant de la dotation en espèce.

☞ *Dans le cadre d'un apport en nature (opération d'ordre non budgétaire)*

Ce compte permet au bénéficiaire d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actif et de passif remis par l'apporteur. Il est crédité par le débit des comptes d'actif concernés et débité par le crédit des comptes de passif concernés.

Ce compte est également appelé à jouer dans les opérations de retour de biens mis en affectation, à disposition ou en concession.

Compte 1022 - Fonds d'investissement

Le compte 10222 enregistre le Fonds de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA).

Il est débité des reversements en cas de trop-perçu.

La reprise sur le FCTVA pour le financement de la dépense afférente aux intérêts des emprunts souscrits par le service dans les conditions fixées par l'article L 1615-5 du CGCT est comptabilisée au débit du compte 102291 « Reprise sur FCTVA » par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice ».

Compte 1025 - Dons et legs en capital

Le compte 10251 « Dons et legs en capital » est destiné à enregistrer :

- les dons et legs en immobilisations physiques ou financières non amortissables (terrains, titres) ;
- les dons et legs en espèces à employer en achats de valeurs.

Le compte 10251 est crédité par le débit selon le cas d'une subdivision des comptes 211, 26, 27 ou d'un compte de disponibilités.

Le compte 10259 « Reprises sur dons et legs en capital » enregistre, lors de la cession de l'immobilisation, la reprise du don ou du legs au compte de résultat. Le compte 777 est mouvementé en contrepartie du compte 10259.

Les dons et legs en espèces ou en nature affectés à l'acquisition de biens amortissables sont imputés aux subdivisions du compte 131.

Les dons et legs et libéralités reçues sans affectation spéciale s'imputent au compte 7713 « Libéralités reçues ».

Compte 1027 - Mise à disposition (chez le bénéficiaire)

Ce compte n'enregistre jamais d'opérations budgétaires.

Il est mouvementé par le comptable, au vu des éléments d'information transmis par l'ordonnateur, lors de la réception d'éléments d'actif et de passif au titre d'une mise à disposition effectuée dans le cadre d'un transfert de compétences.

Les opérations comptables d'ordre non budgétaires sont décrites dans une annexe à la présente instruction.

Compte 105 - Écarts de réévaluation

L'écart de réévaluation est la contrepartie au bilan de corrections en hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments d'actifs.

Le compte 105 enregistre les écarts qui ont été constatés à l'occasion des opérations de réévaluation légale visées ci-après. Il est subdivisé en tant que de besoin en fonction des particularités attachées à chaque opération de réévaluation, le contenu et les modalités d'utilisation du compte 105 étant définis par le Conseil national de la comptabilité compte tenu de la législation existante.

Le compte 1051 « Réserve spéciale de réévaluation » a été crédité lors de la réévaluation légale des bilans du 28 décembre 1959 par le débit des comptes de la classe 2 de la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations.

Il est débité lors de la sortie des biens réévalués de l'actif, par une reprise du montant de la réserve correspondant à chaque bien cédé ou détruit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Le compte 1052 « Écart de réévaluation libre » est crédité du montant de la réévaluation des seules immobilisations corporelles et financières par le crédit du compte d'immobilisations concerné.

Le compte 1053 « Réserve de réévaluation » a été crédité conformément aux dispositions de l'article 61 de la loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 de la plus-value de réévaluation des immobilisations non amortissables.

Il est débité lors de la sortie des biens réévalués de l'actif, par une reprise du montant de la réserve correspondant à chaque bien cédé ou détruit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ».

Compte 106 - Réserves

Les réserves à inscrire au compte 106 sont constituées par la part des résultats excédentaires de la section d'exploitation affectée au financement des dépenses d'investissement. Ce compte est crédité, par le débit du compte 110 « Report à nouveau », lors de l'affectation du résultat bénéficiaire, des montants destinés :

- aux réserves réglementées (plus-values nettes sur cessions d'éléments d'actif) : compte 1064 ;
- aux autres réserves : compte 1068.

Compte 11 - Report à nouveau

En bilan d'ouverture, ce compte retrace les excédents ou les déficits reportés de la section d'exploitation.

Le compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » figure au bilan d'ouverture s'il s'agit d'excédents antérieurs et le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » s'il s'agit d'un déficit antérieur.

En cours d'année, le compte 11 est mouvementé pour incorporer le résultat d'exploitation de l'exercice précédent (cf. commentaires du compte 12) et, le cas échéant, pour affecter tout ou partie du résultat cumulé en section d'investissement (cf. commentaires du compte 106).

Les subdivisions du compte 11 sont des comptes *non budgétaires*. Les comptes 1064 et 1068 sont, en revanche, *budgétaires* et donnent lieu, lors de l'affectation du résultat, à l'émission d'un titre de recettes.

Compte 12 - Résultat de l'exercice

Le résultat est calculé par différence entre les produits et les charges d'exploitation de l'exercice.

Le solde débiteur du compte 12 signifie que les charges sont supérieures aux produits et qu'il en résulte un déficit comptable. À l'inverse, l'excédent comptable provient du fait que les produits d'exploitation sont supérieurs aux charges d'exploitation. Dans ce cas, le solde du compte 12 est créditeur.

Le résultat, *calculé extra-comptablement en fin d'exercice*, est repris par le comptable en balance d'entrée de la gestion suivante au compte 12 « Résultat de l'exercice ».

Le compte 12 est ensuite soldé par intégration au compte 11 « Report à nouveau ».

Reprise du résultat excédentaire (solde du compte 12 créditeur) en section d'exploitation

Le compte 12 « Résultat de l'exercice (excédent) » est débité :

- en cas d'excédent antérieur (compte 110 créditeur) : par le crédit du compte 110 ;
- en cas de déficit antérieur (compte 119 débiteur) : par le crédit du compte 119 (à concurrence de son solde) et, le cas échéant, le crédit du compte 110 pour le reliquat.

☞ *Reprise du résultat déficitaire (solde du compte 12 débiteur) en section d'exploitation*

Le compte 12 est crédité :

- en cas de déficit antérieur (compte 119 débiteur) : par le débit du compte 119 ;
- en cas d'excédent antérieur (compte 110 créditeur) : par le débit du compte 110 (à concurrence de son solde) et, le cas échéant, le débit du compte 119 pour le reliquat.

Le compte 12 est un compte *non budgétaire*.

Compte 13 - Subventions d'investissement

Le compte 13 est destiné à la fois à faire apparaître au bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet, et à permettre au service subventionné d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions d'investissement sont les subventions reçues en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées ou de financer des activités à long terme, qu'elles revêtent la forme d'une subvention globale ou spécifique, en espèces ou en nature.

Ce compte est utilisé pour enregistrer, d'une part, les subventions et les fonds qui financent des dépenses d'équipement déterminées contrairement aux versements qui participent au financement global de la section d'investissement et sont comptabilisés au compte 1022 « Fonds d'investissement », et d'autre part, la contrepartie des immobilisations reçues gratuitement ou pour un euro symbolique et n'ayant pas le caractère de dotation ou d'apport.

Dans le premier cas, le compte 13 est crédité :

- par le débit du compte 441 « Subventions à recevoir » lorsque le titre de recettes appuyé de la décision d'octroi a été émis préalablement à l'encaissement ;
- par le débit du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres », lorsque la subvention a été encaissée avant l'émission du titre correspondant.

Dans le second cas, il est crédité de la valeur de l'immobilisation reçue gratuitement ou pour un euro symbolique. Cette valeur, déterminée en fonction de la valeur vénale des biens, et éventuellement avec l'aide du service des domaines, figure dans l'acte de cession.

Les subventions d'investissement comprennent :

- les subventions d'équipement qui financent soit un équipement déterminé, soit un ensemble d'équipements. Elles s'imputent au compte 131 ;
- les fonds affectés par la loi à des opérations d'équipement et comptabilisés au compte 133.

Le compte 1391 est débité par le crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice » selon les modalités suivantes :

- la reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation amortissable s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention ;
- la reprise de la subvention d'investissement qui finance une immobilisation non amortissable est étalée sur le nombre d'années pendant lequel l'immobilisation est inaliénable aux termes du contrat. À défaut de clause d'inaliénabilité, le montant de la reprise de chaque exercice est égal au dixième du montant de la subvention.

Lorsque la subvention est totalement reprise, le comptable solde son montant en débitant le compte 131 ou 133 par le crédit de la subdivision intéressée du compte 139.

Compte 14 - Provisions réglementées

Les provisions réglementées sont des provisions ne correspondant pas à l'objet normal d'une provision et comptabilisées en application de dispositions légales ou réglementaires.

Le montant de la dotation de l'exercice aux comptes de provisions réglementées est enregistré au débit de la subdivision correspondante du compte 68 par le crédit du compte 14.

Les subdivisions concernées du compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions » enregistrent à leur crédit les reprises sur provisions réglementées par le débit du compte 14.

Compte 15 - Provisions

Les règles relatives au régime budgétaire, à la constatation et au suivi des provisions sont exposées au titre 3 de la présente instruction.

Les provisions sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Ces provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent probables. Elles sont réajustées au fur et à mesure de la variation des risques et éventuellement des charges. Ce réajustement est effectué dès le plus proche acte budgétaire suivant la connaissance ou l'évolution du risque. Elles n'ont pas vocation à servir à la constitution de réserves budgétaires, à couvrir des charges futures d'amortissement ou de renouvellement de biens, à financer l'augmentation future des charges annuelles récurrentes ou la diminution future de recettes annuelles récurrentes

Les règles de constitution des provisions sont fixées au paragraphe 2.3 du chapitre 1 du présent titre.

Lors de la constitution d'une provision pour risques et charges, le compte de provisions est crédité par le débit :

- du compte 6815 « Dotations aux provisions d'exploitation » lorsqu'elle concerne l'exploitation ;
- du compte 6865 « Dotations aux provisions financières » lorsqu'elle affecte l'activité financière du service ;
- du compte 6875 « Dotations aux provisions exceptionnelles » lorsqu'elle a un caractère exceptionnel.

Il est réajusté en fonction de la variation du risque ou de la charge à la fin de chaque exercice par :

- le débit des comptes de dotations correspondants 6815, 6865 ou 6875 lorsque le montant de la provision doit être augmenté ;
- le crédit du compte 7815 « Reprises sur provisions d'exploitation » (à inscrire dans les produits d'exploitation), du compte 7865 « Reprises sur provisions financières » (à inscrire dans les produits financiers) ou du compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles » (à inscrire dans les produits exceptionnels) lorsque le montant de la provision doit être diminué ou annulé (provision devenue, en tout ou partie, sans objet).

Les comptes 15 sont soit des comptes non budgétaires (régime de droit commun), soit des comptes budgétaires (si le service le décide), contrairement aux comptes 68 et 78 qui sont toujours budgétaires.

Il en résulte que les opérations relatives aux provisions sont soit semi-budgétaires, soit budgétaires.

Les provisions sont retracées au compte 15 :

- à la subdivision à terminaison 1 si les provisions sont semi-budgétaires ;
- à la terminaison à terminaison 2 si les provisions sont budgétaires.

Compte 151 - Provisions pour risques

Sont inscrites à ce compte toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité du service.

Le compte 1511 enregistre les provisions destinées à couvrir la sortie de ressources probable résultant des litiges (dommages et intérêts, indemnités, frais de procès). Cette provision doit être constituée dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre le service, à hauteur du montant estimé par le service de la charge qui pourrait en résulter en fonction du risque financier encouru. Elle est maintenue, et ajustée si nécessaire, jusqu'à ce que le jugement soit devenu définitif.

Il faut entendre par jugement définitif :

- dans une juridiction civile : la décision du tribunal de grande instance sans appel ou l'arrêt de la cour d'appel sans recours en cassation ou l'arrêt de la Cour de cassation ;
- dans une juridiction administrative : la décision du tribunal administratif sans appel ou l'arrêt de la cour administrative d'appel sans recours en cassation ou l'arrêt en Conseil d'Etat.

Cette provision est constituée dès que le risque est identifié. Elle est constituée dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce.

Le compte 1515 enregistre les provisions pour pertes de change. Ainsi, lorsque l'évolution du cours des changes fait apparaître, au 31 décembre de l'exercice, des pertes latentes, le compte 6865 « Dotations aux provisions pour risques et charges financiers » est débité par le crédit du compte 1515 « Provisions pour pertes de change » pour le montant de la perte estimée. Lorsque la perte latente diminue ou disparaît, la provision est reprise par le compte 7865 « Reprise sur provisions pour risques et charges financiers ».

Compte 152 – Provisions pour risques et charges sur emprunts

Conformément aux dispositions de l'avis du conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2012-04 du 3 juillet 2012 sur la comptabilisation des dettes financières et des instruments dérivés des entités à comptabilité publique, ce compte enregistre les provisions constituées pour des risques financiers sur des emprunts structurés ou "complexes" dès lors que le taux d'intérêt est susceptible de devenir très supérieur au taux que le service aurait obtenu en souscrivant à l'origine un emprunt à taux fixe ou à taux variable simple. L'évaluation financière du risque est effectuée dès l'année de mise en place de l'emprunt puis actualisée à chaque clôture d'exercice.

Selon le régime des provisions adopté par le service, la comptabilisation d'une provision se traduit par le débit du compte 6865 " Dotations aux provisions pour risques et charges financiers " et le crédit du compte :

- 1521 " Provisions pour risques et charges sur emprunts (non budgétaire) " (OO mixte – mandat au 6865) ;
- 1522 " Provisions pour risques et charges sur emprunts (budgétaire) " (OOB). »

Compte 155 - Provisions pour impôts

Les provisions pour impôts enregistrent la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs.

Compte 156 - Provisions pour renouvellement des immobilisations.

Le compte 156 ouvert dans la comptabilité des services concessionnaires est crédité par le débit du compte 687.

Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

Les provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices correspondent à des charges prévisibles importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de gros entretien et de grandes visites, qui ne sauraient être supportés par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.

Pour être traitée comme provision pour gros entretien (PGE) ou grandes révisions, la provision correspondante doit être destinée à couvrir des charges d'exploitation très importantes ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement. Les petites dépenses courantes d'entretien sont exclues de ce dispositif.

Font notamment faire l'objet d'une provision pour gros entretien :

- les travaux d'entretien des couvertures et traitement des charpentes,
- les travaux d'entretien des descentes d'eau usées et pluviales,
- les travaux de peinture des façades, traitement, nettoyage (hors ravalement avec amélioration),
- les travaux de réparation des menuiseries,
- les travaux de peinture des parties communes et menuiseries,
- les travaux d'entretien des aménagements extérieurs,
- les travaux d'entretien important des équipements : ascenseurs, chaudières, électricité...,
- le curage des égouts,
- les travaux d'élagage.

Les provisions pour gros entretien sont justifiées par un plan pluriannuel d'entretien. Le montant des provisions correspond au montant des travaux identifiés dans ce plan, établi par catégorie de travaux et éventuellement par nature d'immobilisation (exemple : par bâtiment ou groupe de bâtiments). En fonction de la politique d'entretien décidée par l'ordonnateur, le montant des provisions pour gros entretien correspondra aux dépenses de gros entretien des 5 prochaines années au minimum, inscrites au plan pluriannuel.

La provision est constituée de manière linéaire, de la date d'acquisition de l'installation (ou du dernier entretien) jusqu'à la date de l'entretien effectif planifié.

Ce plan est actualisé à chaque clôture d'exercice et le montant des provisions pour gros entretien est ajusté en conséquence par :

- une nouvelle dotation en cas de travaux supplémentaires ;
- une reprise de provision pour les montants utilisés ;
- une reprise en cas de provision devenue sans objet.

Les dépenses récurrentes telles que celles relatives aux contrats d'entretien n'entrent pas dans l'assiette des provisions pour gros entretien.

Le compte 1572 « Provisions pour gros entretien ou grandes révisions » est crédité par le débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation ».

Il est débité par le crédit du compte 7815 du montant des provisions reprises ou utilisées.

Comptes 158 – Autres provisions pour risques et charges

Des provisions sont comptabilisées à ce compte notamment dans les cas suivants :

Provision pour remise en état d'un site :

Il existe pour le service une obligation probable ou certaine d'avoir à réparer des dégradations immédiates (dégradations commises au cours de la construction de l'installation indépendamment du niveau d'activité du site après mise en service) ou progressive (dégradation au cours de l'exploitation du site ou de l'utilisation de l'installation).

La constitution de la provision nécessite que les trois conditions suivantes soient réunies :

1. L'existence d'une obligation de réparer des dégradations, de type:

- légale ou réglementaire ou du fait de décisions administratives prononcées à l'encontre d'entités dans une situation similaire au service ;
- implicite, du fait des pratiques et des engagements publics du service ;
- contractuelle (obligation de remise en l'état mise à la charge du service dans le cadre d'une construction sur sol d'autrui, d'un contrat de location).

Lorsque l'obligation de remise en état est conditionnelle, la provision doit être comptabilisée dès lors que la survenue de la condition est probable (exemple : l'obligation de remise en l'état d'un site loué à la fin

du bail ne donnera lieu à constitution d'une provision qu'à l'achèvement probable du bail).

2. L'obligation génère une sortie de ressources certaine ou probable et sans contrepartie : la sortie de ressources est considérée comme certaine (et sans contrepartie) lors de la réalisation de la dégradation.

3. La possibilité d'estimer avec une fiabilité suffisante la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation. Le montant de la provision correspond à l'estimation du coût des travaux de réparation des dégradations effectives intervenues sur le site.

Provisions pour désamiantage :

Le code de la santé publique contraint le propriétaire ou l'exploitant d'un bâtiment à rechercher la présence d'amiante dans les locaux, à établir un diagnostic sur l'état de conservation de ce matériau en cas de détection d'amiante et à effectuer les travaux de désamiantage si un certain niveau de concentration est atteint.

La détection d'amiante dans un bâtiment crée pour l'entité propriétaire une obligation de réparation qui entraîne une sortie de ressources inéluctable et sans contrepartie, le service ne pouvant pas se soustraire à cette obligation.

Une provision doit être constituée dès que la pollution a été détectée, pour le montant correspondant à l'estimation, à la date de clôture de l'exercice, de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Provisions pour frais de démolition d'un immeuble

Si un service entreprend de démolir un immeuble lui appartenant sur un terrain dont il est également propriétaire, les frais de démolition de l'immeuble peuvent donner lieu à constitution d'une provision pour charges à condition que :

- la démolition ne donne lieu par la suite ni à cession du terrain ni à reconstruction ;

ou

- en cas de cession du terrain nu, que la démolition ne conditionne pas la cession.

Dès lors que le service s'est engagé à démolir la construction, une provision pour charges est constituée au compte 158. La provision est reprise lors de la comptabilisation en charges des frais de démolition.

Provisions pour la mise en œuvre du compte épargne temps (CET)

Des provisions sont constituées pour couvrir les charges afférentes aux jours épargnés sur CET par l'ensemble des personnels.

Elles sont reprises pour couvrir le coût que le service supporte du fait des conditions de consommation des droits ouverts aux personnels concernés (indemnisation, congés, prise en compte par le régime de retraite additionnelle de la fonction publique, ...).

Compte 16 - Emprunts et dettes assimilées

Le compte 16 enregistre, d'une part, les emprunts, d'autre part, les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, avances des collectivités publiques).

Compte 163 - Emprunts obligataires

Le compte d'emprunt obligataire 163 est subdivisé comme suit :

- 1631 « Emprunts obligataires » lui-même subdivisé en 16311 « Emprunts obligataires remboursables in fine » et 16318 « Autres emprunts obligataires »
- 1632 « Opérations sur capital remboursable in fine – Anticipation du remboursement »

La subdivision adaptée du compte 1631 est créditée en fin d'émission du montant total de la souscription par le débit du compte 4631 « Souscriptions reçues » à hauteur du montant nominal de l'emprunt.

Les emprunts obligataires dont le remboursement est assorti de primes sont comptabilisés au crédit de la subdivision adaptée du compte 1631 pour leur valeur totale, primes de remboursement incluses. La contrepartie de ces primes est enregistrée au débit du compte 169 « Primes de remboursement des obligations », qui figure à l'actif du bilan sous un *poste distinct*.

Les frais d'émission sont inscrits au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Le capital remboursé s'inscrit au débit de la subdivision adaptée du compte 1631 par le crédit du compte 4633 « Titres amortis (ou capital) à rembourser », ce dernier étant débité pour solde par le crédit du compte de disponibilités.

Le coupon d'intérêt annuel s'inscrit au débit du compte 66111 par le crédit du compte 4632 « Intérêts à payer », ce dernier étant débité pour solde par le crédit du compte de disponibilités.

À la fin de l'exercice, les intérêts courus non échus sont inscrits au débit du compte 66112 par le crédit du compte 16883 « Intérêts courus sur emprunts obligataires ».

Le compte 1632, non budgétaire, permet la constatation par anticipation et par tranche annuelle de l'équivalent des amortissements linéaires pratiqués au cours de l'exercice au titre des emprunts obligataires remboursables in fine.

Chaque année le compte 16311 est débité par le crédit du compte 1632 par opération d'ordre semi-budgétaire pour le montant de l'amortissement annuel linéaire de l'emprunt (mandat au compte 16311).

Lors de l'année d'échéance, pour le remboursement en capital de l'emprunt, le compte 1632 est débité par le crédit du compte 515 Compte au Trésor. Il s'agit d'une opération réelle non budgétaire enregistrée par le comptable du Trésor à l'appui d'un ordre de paiement établi et signé par l'ordonnateur.

Ce mécanisme prudentiel de mise en réserve budgétaire à l'aide du compte 1632 est facultatif. Toutefois, en vertu du principe comptable de permanence des méthodes, un traitement identique doit s'appliquer à l'ensemble des emprunts obligataires remboursables in fine.

Compte 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

Ce compte permet d'enregistrer les emprunts contractés auprès des différents établissements de crédits français ou étrangers.

Les emprunts contractés en euros sont enregistrés au compte 1641 « Emprunts en euros ».

Les emprunts en devises s'imputent au compte 1643 et les emprunts assortis d'une option de tirage sur une ligne de trésorerie au compte 1644.

☞ Le cas particulier des emprunts avec option de tirage sur une ligne de trésorerie :

Ces emprunts font jouer les comptes 16441 « Opérations afférentes à l'emprunt » et 16449 « Opérations afférentes à l'option de tirage sur ligne de trésorerie ».

Comme les autres comptes d'emprunt, le compte 16441 est crédité lors de la mobilisation de l'emprunt par le débit du compte au Trésor et est débité lors du remboursement contractuel à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Outre les remboursements contractuels à échéance, ce type de contrat permet d'effectuer des remboursements permettant en contrepartie de réaliser des tirages de trésorerie. Lors de ce type d'opérations, les écritures suivantes sont constatées :

- remboursement anticipé préalable du capital : le compte 16449 est débité par le crédit du compte au Trésor ;
- tirage de trésorerie : le compte 51932 est crédité par le débit du compte au Trésor.

Néanmoins, si le compte 16449 peut ainsi présenter un solde débiteur en cours d'exercice, il doit impérativement être soldé en fin d'exercice. Il est alors crédité par :

- le débit du compte 51932 pour la part de la ligne de trésorerie non remboursée et consolidée ;
- le débit du compte 16441 pour le solde.

A la fin de la période de mobilisation de la ligne de trésorerie, ces emprunts changent de nature et deviennent des emprunts classiques. Le capital restant dû doit alors être transféré au compte 1641 par opération d'ordre non budgétaire.

Exemple :

En N, souscription d'un emprunt de 1 000, assorti d'une option de tirage sur ligne de trésorerie. Le contrat d'emprunt prévoit un amortissement contractuel de 200 en N+1.

La fiche d'écritures présente deux cas de remboursement / tirage. Pour chacun d'eux, elle évoque une hypothèse de consolidation de fin d'exercice engendrant un désendettement annuel supérieur au désendettement contractuel.

Toutefois, les mouvements infra-annuels de trésorerie comptabilisés en classe 5 (comptes 515 et 519) ne sont pas décrits afin de ne pas alourdir la présentation.

Rappel : les comptes 16449 et 51932 doivent impérativement être soldés à la fin de l'exercice.

I. Remboursement puis tirage en trésorerie de 700

	Compte au Trésor 515	Op / emprunt 16441	Op / ligne trésorerie 16449	Lignes de crédits de T. 51932
<i>Balance d'entrée</i>		1000		
- remboursement pour tirage	700		700	
- tirage de trésorerie	700			700
- remboursement contractuel	200	200		
- consolidation fin d'exercice				
* 1 ^{ère} hypothèse (700)			700	700
* 2 ^{ème} hypothèse (650)				
a) Solde 51932			650	650
b) Solde 16449		50	50	

Compte soldé

Aspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)

1^{ère} hypothèse (700)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	200	16441	
16449	700	16449	700

Désendettement effectif de 200

2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	250	16441	
16449	700	16449	700

désendettement effectif de 250

II. Remboursement puis tirage en trésorerie de 1 000

	Compte au Trésor 515	Op / emprunt 16441	Op / ligne trésorerie 16449	Lignes de crédits de T. 51932
<i>Balance d'entrée</i>		<i>1000</i>		
- remboursement pour tirage	1000		1000	
- tirage de trésorerie	1000			1000
- remboursement contractuel	0	0		
- consolidation fin d'exercice				
 * 1 ^{ère} hypothèse (800)				
a) Solde 51932			800	800
b) Solde 16449		200	200	
 * 2 ^{ème} hypothèse (650)				
a) Solde 51932			650	650
b) Solde 16449		350	350	

Compte soldé

Aspects budgétaires (masses enregistrées au compte 16)

1^{ère} hypothèse (700)

2^{ème} hypothèse (650)

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	200	16441	
16449	1000	16449	1000

Désendettement effectif de 200

Dép. compte 16		Rec. Compte 16	
16441	350	16441	
16449	1000	16449	1000

désendettement effectif de 350

Le cas particulier des remboursements temporaires d'emprunt :

Cette opération consiste à rembourser temporairement le capital restant dû sur un emprunt en cours d'amortissement. Le compte 1645 « Remboursements temporaires sur emprunts auprès des établissements de crédit » est :

crédité par le débit du compte 1641 ou 1643, pour le montant du capital restant dû, par opération d'ordre budgétaire, à l'occasion du remboursement temporaire ;

débit par le crédit du compte au Trésor lors du versement du remboursement temporaire à l'établissement de crédit ;

crédité par le débit du compte au Trésor lors du reversement par l'établissement de crédit du capital restant dû ;

débité par le crédit du compte 1641 ou 1643 pour le montant du capital restant dû, par opération d'ordre budgétaire, à l'occasion du reversement par la banque du remboursement temporaire. »

Le compte 16451 retrace les remboursements sur emprunts en euros. Le compte 16452 retrace quant à lui les remboursements sur emprunts en devises.

Le compte 1645 n'est pas pris en considération dans le calcul de l'équilibre des opérations financières (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif). Les montants inscrits au compte 1675 ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'équilibre des opérations financières. (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif)

Les différences de conversion constatées en fin d'exercice sur les emprunts en monnaie étrangère sont inscrites par opération d'ordre non budgétaire au débit ou au crédit du compte 16 (selon le cas) en contrepartie de comptes transitoires, en attente de leur contre-passation (cf. commentaires des comptes 476 et 477).

Compte 165 - Dépôts et cautionnement reçus

Ce compte est crédité du montant des dépôts et cautionnements reçus par le débit d'un compte de tiers correspondant à la catégorie du débiteur ; lors de la restitution, il est débité par le crédit d'un compte de tiers. La réception et le remboursement des dépôts et cautionnements reçus constituent des *opérations budgétaires*.

Compte 166 - Refinancement de dette

Ce compte permet d'enregistrer les opérations de refinancement de dette, c'est-à-dire le remboursement anticipé d'un emprunt auprès d'un établissement de crédit suivi de la souscription d'un nouvel emprunt auprès du même établissement de crédit ou d'un autre.

Il a pour objet d'isoler les opérations de refinancement pour obtenir une meilleure lisibilité des budgets et des comptes.

Il est débité (au vu d'un mandat) lors du remboursement anticipé de l'emprunt par le crédit du compte au Trésor et crédité (au vu d'un titre) lors de l'encaissement du nouvel emprunt par le débit du compte au Trésor.

Par exception, dans le cas d'un refinancement auprès d'un même établissement de crédit, il est possible que le contrat de refinancement prévoit que les fonds soient « réputés versés automatiquement le... ». De ce fait, l'opération n'entraîne aucun flux de trésorerie et doit être comptabilisée par opérations budgétaires réelles :

- débit du compte 166 par le crédit du compte 4671 pour la sortie de l'emprunt ;
- débit du compte 46721 par le crédit du compte 166 pour la mise en place du nouvel emprunt.

Les comptes 4671 et 46721 se soldent l'un par l'autre »

Le compte 166 s'équilibrant en recettes et en dépenses, au cours de l'opération de refinancement, son solde doit être nul en fin d'exercice.

Le montant de l'emprunt de refinancement ne peut pas excéder le montant du capital restant dû refinancé, hors pénalité de remboursement anticipé capitalisée. Ainsi, le capital restant dû refinancé peut être majoré du montant de la pénalité de remboursement anticipé lorsque celle-ci est capitalisée. En revanche, le montant de l'emprunt de refinancement ne saurait financer la charge des intérêts (capitalisés ou non) ou toute autre charge financière liées à l'emprunt refinancé et relevant de la section de fonctionnement. Ainsi, il ne peut couvrir qu'une dette existante en capital.

Si le montant du nouvel emprunt est inférieur à celui de l'emprunt ayant donné lieu à refinancement, la différence est imputée au débit du compte 16 de l'emprunt originel. Cette opération d'ordre budgétaire traduit un désendettement effectif.

Si l'emprunt refinancé prévoit une pénalité de remboursement anticipé capitalisée, le montant de la pénalité est comptabilisé au débit du compte 6681 ou 6688 .

Si l'opération de refinancement est réalisée auprès du même établissement de crédit, le paiement de la pénalité ne donne pas lieu à un flux financier. Le compte 6681 ou 6682 est débité par le crédit du compte 164 concerné (opération d'ordre budgétaire).

Si l'opération de refinancement est réalisée auprès d'un autre établissement de crédit, la pénalité est versée à l'établissement de crédit initial. Le compte 668 ou 6688 est débité par le crédit du compte au Trésor au vu d'un mandat de paiement (opération réelle).

Dans les deux cas précités, la pénalité augmente d'autant l'endettement de la collectivité .

Lorsque suite à un refinancement, le compte 16 sur lequel l'emprunt a été enregistré ne correspond plus à la nature de l'emprunt originel, le comptable doit modifier l'imputation de la dette par opération d'ordre non budgétaire.

Le refinancement se distingue de la renégociation de dette qui se caractérise par une simple modification des caractéristiques financières du contrat initial sans modification du montant en capital de l'emprunt. La renégociation d'une dette n'entraîne donc aucun flux de trésorerie contrairement au refinancement. En cas de renégociation de la dette avec comptabilisation de frais de renégociation capitalisés, ces derniers sont portés au compte 16 correspondant à l'emprunt renégocié par le débit du compte 6681 ou 6688 (opération d'ordre budgétaire).

Si les indemnités de réaménagement de la dette ne sont pas capitalisées mais étalées par intégration dans le montant des intérêts du nouvel emprunt, une opération d'ordre budgétaire (débit du compte 6682 « Indemnité de réaménagement d'emprunt (pour ordre) » par crédit du compte 796 « Transfert de charges financières » doit être constatée (cf. commentaire du compte 668).

Exemples : Schémas comptables relatifs au refinancement de la dette avec ou sans pénalité de remboursement anticipé capitalisée

Cas n°1 : Refinancement de dette pour un montant en capital égal sans pénalité de remboursement anticipé

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A et contracte un nouvel emprunt soit, auprès de l'établissement A, soit auprès d'un autre établissement B, pour un montant en capital de 2 000.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor
Balance d'entrée N	2 000		
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement (A ou B)		2 000	2 000
	SC 2 000	Compte soldé	

Cas n°2 : Refinancement de dette pour un montant en capital inférieur sans pénalité de remboursement anticipé

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A et contracte un nouvel emprunt soit, auprès de l'établissement A, soit auprès d'un autre établissement B, pour un montant en capital de 1 700. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 300.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor
Balance d'entrée N	2 000		
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement (A ou B)		1 700	1 700
Apurement du c/166 par opération d'ordre budgétaire.	300	300	
	SC 1 700	Compte soldé	

Cas n°3 : Refinancement de dette pour un montant en capital inférieur avec une pénalité de remboursement anticipé

➤ Situation 1 : Opération de refinancement auprès d'un nouvel établissement de crédit

1^{ère} hypothèse : la pénalité de remboursement anticipé n'est pas capitalisée.

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A, majoré d'une pénalité de remboursement anticipé de 100, et contracte un nouvel emprunt auprès d'un établissement B, d'un montant en capital de 1 700. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 300.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor	6681 ou 6688
Balance d'entrée N	2 000			
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000	
Paiement de la pénalité à l'établissement A			100	100
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement B		1 700	1 700	
Apurement du c/166 par opération d'ordre budgétaire	300	300		
	SC 1 700	Compte soldé		

2^{ème} hypothèse : la pénalité de remboursement anticipé est capitalisée.

Soit un emprunt contracté auprès d'un établissement de crédit A dont le solde à rembourser s'élève à 2 000. La collectivité rembourse sa dette auprès de cet établissement A, majoré d'une pénalité de remboursement anticipé de 100, et contracte un nouvel emprunt auprès d'un établissement B, d'un montant en capital de 1 800, finançant notamment la pénalité de remboursement anticipé. Une diminution du capital restant à rembourser est constatée à hauteur de 200.

	1641 Emprunts en euros	166 Refinancement dette	515 Compte au Trésor	6681 ou 6688
Balance d'entrée N	2 000			
Remboursement anticipé de l'emprunt à l'établissement A		2 000	2 000	
Paiement de la pénalité à l'établissement A			100	100
Encaissement du nouvel emprunt de l'établissement B		1 800	1 800	
Capitalisation de la pénalité (1)	100	100		
Apurement du c/166 (1)	300	300		
	SC 1 800	Compte soldé		

➤ Ces deux opérations d'ordre budgétaires peuvent être comptabilisées en une seule opération d'ordre budgétaire (débit c/1641 par crédit c/166 à hauteur de 200).

Compte 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Le compte 167 regroupe les emprunts et dettes assortis de conditions particulières, notamment les avances remboursables et les dettes dans le cadre des contrats de partenariat public-privé lorsqu'à la date de mise en service du bien, la part investissement n'a pas encore été intégralement versée (cf. commentaires du compte 235 ci-après).

Les montants inscrits au compte 1675 ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'équilibre des opérations financières. (cf. l'état relatif à l'équilibre des opérations financières annexé au budget primitif, au budget supplémentaire et au compte administratif).

Compte 168 - Autres emprunts et dettes assimilées

Le compte 1681 « Autres emprunts » retrace notamment les emprunts souscrits auprès d'organismes d'assurances et de prêteurs divers qui ne sont pas des établissements de crédit.

Le compte 1682 enregistre les bons à moyen terme négociables.

Le compte 1687 « Autres dettes » enregistre notamment les dettes résultant d'un engagement du service de rembourser un emprunt contracté par la collectivité de rattachement en son nom propre, dans le cas où l'emprunt transféré par la collectivité propriétaire est remboursé à celle-ci par le service bénéficiaire, ainsi que le montant des rentes viagères capitalisées.

Le compte 1688 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur emprunts et dettes. Ainsi, le compte 16883 retrace les intérêts courus non échus sur emprunts obligataires, le compte 16884, les intérêts courus non échus sur emprunts auprès des établissements de crédit, et le compte 16888, les intérêts courus non échus sur autres emprunts et dettes assimilées.

Les subdivisions du compte 1688 sont des comptes non budgétaires.

En fin d'exercice, ce compte est crédité du montant des intérêts courus non échus par le débit du compte 66112 « Intérêts - rattachement des ICNE » par opération d'ordre semi-budgétaire.

Le compte 1688 est débité, à la réouverture des comptes, par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent et échus durant l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est imputé au débit du compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

Les intérêts rattachés à l'exercice précédent et non échus au cours de l'exercice subsistent au compte 1688 jusqu'à l'année de leur paiement.

Compte 169 - Primes de remboursement des obligations

Les primes de remboursement des obligations sont, en principe, amorties au prorata des intérêts courus. Elles peuvent l'être également par fractions égales au prorata de la durée de l'emprunt quelle que soit la cadence de remboursement des obligations. Mais, en aucun cas, ne peuvent être maintenues à l'actif des primes afférentes à des obligations remboursées.

La dotation de l'exercice est inscrite au débit du compte 6861 « Dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations » par le crédit du compte 169 (opération d'ordre budgétaire).

Compte 18 - Compte de liaison - Affectation « Budgets annexes - régies non personnalisées »

Compte 181 - Compte de liaison - affectation à ...

L'affectation à un budget annexe se traduit par un transfert, dans la comptabilité de ce budget, des éléments d'actif et le cas échéant de passif du patrimoine de la collectivité ou de l'établissement qui l'a créé. La même procédure est utilisée pour les régies dotées de la seule autonomie financière.

Le compte 181 est mouvementé lors de la remise et de la réception des éléments d'actif et de passif.

La procédure de l'affectation de biens vise le cas où une collectivité décide d'affecter au SPIC des biens dont elle était déjà propriétaire et pour lesquels il y a un changement de destination. Les biens nouveaux acquis pour les besoins d'un SPIC doivent être comptabilisés directement au sein du budget du SPIC. Si des biens ont été comptabilisés à tort au sein du budget principal, il convient de les re-factoriser au budget M. 4 par la procédure de cession à titre onéreux.

Ce compte est appelé à fonctionner différemment selon qu'il s'agit d'un apport en nature ou en espèces.

☞ *Dans le cadre d'une affectation en espèces à une régie dotée de la seule autonomie financière (opération budgétaire réelle)*

Chez l'affectant, ce compte est débité du montant de la dotation en espèce.

Chez l'affectataire, ce compte est crédité du même montant.

☞ *Dans le cadre d'une affectation en nature (opération d'ordre non budgétaire)*

Chez l'affectant, ce compte permet de transférer l'ensemble des éléments d'actif et de passif à remettre en apport.

Chez l'affectataire, ce compte permet d'enregistrer l'ensemble des éléments d'actif et de passif reçus.

Le compte 181 représente donc, dans chacune des comptabilités, la contrepartie des éléments d'actif et de passif transférés.

Le compte 18 ne doit pas être utilisé pour les affectations à des établissements dotés de la personnalité morale qui sont retracées au compte 229 chez l'affectataire et au compte 24 chez l'affectant.

1.2. CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent tous les biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans le patrimoine.

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

Les immobilisations sujettes à dépréciation sont assorties de corrections de valeur qui prennent la forme d'amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 et 29.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan et donc à l'inventaire tant qu'elles subsistent.

Les immobilisations détruites ou hors d'usage sont sorties de l'actif pour leur valeur nette comptable (valeur d'acquisition moins amortissements).

Compte 20 - Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité du service.

Compte 201 - Frais d'établissement

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement du service, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou de services déterminés.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Les sommes inscrites à ce compte sont apurées par opération d'ordre non budgétaire lorsque les frais considérés sont entièrement amortis.

Compte 203 - Frais d'études, de recherche et de développement

Compte 2031 - Frais d'études

Les frais d'études à imputer au compte 2031 correspondent aux études effectuées par des tiers en vue de déterminer la faisabilité d'un investissement. Sont ainsi analysés comme tels les frais d'ingénierie et d'architecte jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. Ces études préalablement comptabilisées au compte 2031 sont virées à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux, par opération d'ordre budgétaire.

En revanche, si l'étude préparatoire n'est pas suivie de la réalisation de l'investissement concerné, elle s'analyse comme une dépense de fonctionnement. La dépense en cause, provisoirement imputée au compte 20 de la section d'investissement, fait alors l'objet d'un virement, sous la forme d'amortissement, au bénéfice de la section de fonctionnement sur une période qui ne peut excéder cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28031 « Amortissement des frais d'études ».

Les études générales, telles que les études d'orientation des investissements futurs dans le cadre d'une politique particulière, n'ont pas pour objet la réalisation d'un investissement bien défini et ne peuvent donc pas être imputées sur le compte 2031 mais doivent être imputées au compte 617 « Études et recherches » au sein de la section de fonctionnement.

Lorsque les études sont réalisées par les moyens propres du service pour son compte, les frais correspondants sont imputés aux comptes de charges par nature concernés puis portés, en fin d'exercice, au débit du compte 2031 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - immobilisations incorporelles ».

Compte 2032 - Frais de recherche et de développement

On entend par « frais de recherche et de développement », les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* du service pour son *propre* compte. En sont par conséquent exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

Les frais de recherche et de développement sont enregistrés dans les comptes de charges par nature de l'exercice au cours duquel ils sont engagés ; toutefois, à titre exceptionnel, ils peuvent être transférés à l'actif, au débit du compte 2032 « Frais de recherche et de développement » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles » si les conditions suivantes sont remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique.

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans : le compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » est débité par le crédit du compte 28032 « Amortissements des frais de recherche et de développement ».

En cas d'échec du projet, les frais correspondants restant à amortir le sont immédiatement, en totalité, par le débit du compte 6871 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Compte 2033 - Frais d'insertion

Les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse engagés de manière obligatoire par les services dans le cadre de la passation des marchés publics sont imputés sur le compte 2033. Lors du lancement des travaux, ces frais sont virés, par opération d'ordre budgétaire, à la subdivision intéressée du compte d'immobilisations en cours (compte 23) ou directement au compte définitif d'imputation (compte 21) si les travaux sont effectués et terminés au cours du même exercice. À l'inverse, si la réalisation de l'équipement concerné n'intervient pas, les frais d'insertion sont réintégrés à la section de fonctionnement, par le biais de l'amortissement, sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.

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

Le compte 2051 retrace les éléments incorporels qui correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante. De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique.

Cas particulier des logiciels

Leur comptabilisation diffère selon qu'ils sont « indissociés » ou « dissociés ».

Les logiciels dits « indissociés », parce que leur prix ne peut être distingué de celui du matériel informatique, suivent l'imputation comptable du matériel ; ils sont comptabilisés au compte 2183 « Matériel de bureau et matériel informatique » lorsque le service en est propriétaire ou au compte 612 « Redevances de crédit-bail » dans le cadre d'un contrat de crédit-bail.

Les logiciels « dissociés », c'est-à-dire ceux dont le prix peut être distingué du matériel informatique, sont traités différemment selon qu'ils sont acquis ou créés.

- Logiciel acquis en vue de son utilisation

Le coût d'acquisition, obtenu en additionnant le prix convenu et les frais accessoires (charges directement ou indirectement liées à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation du logiciel, avant de procéder à sa mise en exploitation, à l'exclusion notamment des frais de saisie des données à partir du lancement de l'exploitation), est comptabilisé au compte 205, dès son acquisition, par le crédit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant ».

- Logiciel créé pour l'usage interne

Le traitement comptable des dépenses est le suivant.

Les dépenses engagées lors de l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et ne sont pas rattachées au coût de production. De même, les frais d'analyse fonctionnelle (décomposition du traitement pour permettre sa mise en application informatique) sont exclus du coût de production du projet en cours.

En revanche, sous réserve des rares exceptions dues à la non-viabilité du projet à ce stade, les frais d'analyse organique (application à l'analyse fonctionnelle des contraintes informatiques liées au matériel et au langage de programmation) y sont inclus.

Par ailleurs, les frais de programmation, de tests et jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

Les dépenses liées à la production du logiciel et qui ont été comptabilisées aux comptes de charges par nature, sont, à l'exception des dépenses engagées lors de l'étude préalable et de l'analyse fonctionnelle, portées au débit du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - immobilisations incorporelles ».

L'amoidrissement de la valeur d'un projet comptabilisé au compte 232, et qui résulte de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, est constaté par une provision pour dépréciation : le compte 2932 « Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles en cours » est crédité par le débit du compte 6876 « Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles ».

En cas d'échec définitif du projet après reprise, le cas échéant, de la provision pour dépréciation, le compte 232 est soldé par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées ».

Lorsque le logiciel est achevé, son coût est viré du compte 232 au compte 205 et fait l'objet d'un amortissement (durée préconisée : 2 ans).

L'amortissement donne lieu à un débit au compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles » par le crédit du compte 2805 « Amortissements des concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires ».

Les dépenses relatives à la création d'un site Internet peuvent être assimilées à la réalisation d'un logiciel.

Il en va ainsi pour les sites interactifs conçus pour les besoins de la gestion (site Intranet..) mais également ceux ayant simplement pour fonction de présenter le service, son action, ses interventions.

Ces dépenses sont inscrites au compte 205 « Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires » soit directement, soit par le crédit du compte 232 lorsque le service réalise par lui-même le site dans les conditions ci-dessus.

Ces dépenses sont amorties sur leur durée probable d'utilisation à compter de la date d'achèvement.

- *Cas particulier du droit de superficie*

Le compte 2053 enregistre le droit de superficie, droit réel immobilier sur la propriété d'autrui résultant d'un démembrement de la propriété du terrain. Dans une conception de la propriété immobilière détachée du sol, ce droit confère au service titulaire la propriété de l'espace représenté par la surface au sol et la possibilité notamment d'obtenir des droits à construire sur cette surface.

Il s'agit d'une immobilisation incorporelle non amortissable car consentie de façon pérenne et sans dépréciation dans le temps (arrêt du Conseil d'Etat n° 308206 du 23 décembre 2010).

Les constructions bâties sur ces droits de superficie doivent être enregistrées au compte 2143 "Constructions sur sol d'autrui – Droit de superficie".

Compte 21 - Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont des actifs physiques détenus, soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins de gestion interne et dont le service attend qu'ils soient utilisés au-delà de l'exercice en cours.

Les immobilisations sont classées, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains ;
- agencements et aménagements de terrains ;
- constructions ;
- constructions sur sol d'autrui ;
- installations, matériels et outillage techniques ;
- collections et œuvres d'art ;
- autres immobilisations corporelles ;
- immobilisations corporelles mises à disposition par des tiers publics ou privés.

Lorsqu'elles ne sont pas terminées, elles apparaissent sous la rubrique « Immobilisations en cours » (voir ci-après les commentaires du compte 23).

Les immobilisations reçues à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences sont enregistrées dans les subdivisions du compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ».

Les immobilisations reçues en affectation par un service doté de la personnalité morale ou un établissement public local ne figurent pas au compte 21 mais au compte 22 « Immobilisations reçues en affectation ». Ce compte comporte les mêmes subdivisions que le compte 21.

Les comptes d'immobilisations corporelles sont, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine, débités soit de la valeur d'apport, soit du prix d'acquisition, soit du coût réel de production du bien par le crédit, suivant les cas :

- d'une subdivision d'un des comptes 1021, 1025 ou 13 pour les acquisitions par dons et legs, à titre gratuit ou à l'euro symbolique ;
- du compte 18 ou 229 pour les biens reçus en affectation ;
- du compte 1027 pour les biens reçus au titre d'une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences ;
- du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » ;
- du compte 72 « Production immobilisée » pour les acquisitions réalisées en régie par le personnel du service.

Lors de la sortie des biens du patrimoine, les comptes d'immobilisations corporelles sont crédités :

- par le débit du compte 28 « Amortissements des immobilisations », du montant des amortissements constatés ;
- par le débit du compte 675, de la valeur nette comptable des biens cédés ;

- par le débit du compte 24 en cas d'affectation, de concession ou d'affermage ;
- par le débit du compte 18 en cas d'affectation à un budget annexe ou à une régie non personnalisée.

La réintégration des amortissements préalablement à la sortie d'un bien du patrimoine, est une opération d'ordre non budgétaire effectuée par le comptable au vu des indications qui lui sont fournies par l'ordonnateur.

Compte 211 - Terrains

Le compte 211 enregistre notamment la valeur des terrains dont le service est propriétaire.

Les terrains sont ventilés selon leur nature à différentes subdivisions du compte 211.

Pour ce qui concerne les terrains bâtis, deux situations sont possibles :

- l'acte d'achat indique les prix respectifs du terrain et du bâtiment, l'acquisition est alors ventilée au budget entre le compte 2115 « Terrains bâtis » et la subdivision concernée du compte 213 « Constructions » ;
- l'acte d'achat n'indique qu'un prix global, le prix d'acquisition est porté au budget à la subdivision concernée du compte 213 « Constructions » ; l'ordonnateur établit une ventilation entre la valeur du terrain et celle de la construction qu'il transmet au comptable : le comptable crédite la subdivision concernée du compte 213 de la valeur indiquée pour le terrain par débit du compte 2115 (opération non budgétaire).

La ventilation est établie en tenant compte :

- soit des prix des terrains de même nature, compte tenu de l'emplacement et d'un abattement pour terrain occupé ;
- soit d'une répartition forfaitaire.

Compte 212 - Agencements et aménagements de terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvement de terre...) sont inscrites au compte 212 « Agencements et aménagements de terrains ».

Compte 213 - Constructions

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements, les ouvrages d'infrastructure.

Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui

Les bâtiments réalisés sur sol d'autrui et les installations et agencements s'y rapportant sont comptabilisés à ce compte. Ces opérations se distinguent de celles décrites au compte 2181.

Les constructions réalisées sur des surfaces détenues au titre d'un droit de superficie sont enregistrées au compte 2143.

Compte 215 - Installations, matériels et outillage techniques

Sont notamment retracés à ce compte :

- les installations complexes spécialisées : unités complexes fixes d'usage spécialisé pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, même séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passible du même rythme d'amortissement (compte 2151) ;
- 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 (compte 2153) ;

- le matériel industriel (compte 2154) : ensemble des équipements et machines utilisées pour l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ou pour les prestations de services ;
- l'outillage industriel (compte 2155) : instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.
- les agencements et aménagements du matériel et outillage techniques : sont enregistrées au compte 2157 les dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Compte 217 - Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition

Ce compte enregistre exclusivement les immobilisations reçues par les établissements publics de coopération intercommunale au titre d'une mise à disposition dans le cadre du transfert de compétences.

Conformément aux dispositions de l'article L. 1321-2 du code général des collectivités territoriales, les adjonctions réalisées par le bénéficiaire sur les immeubles reçus à disposition s'imputent aux subdivisions du compte 217.

En effet, les adjonctions et surélévations, constituent des accessoires aux biens de retour. Les biens mis à disposition, y compris les adjonctions, ne sont pas la propriété de la collectivité. De même, en cas de renouvellement d'un immeuble mis à disposition, le nouvel immeuble est toujours mis à disposition si le transfert en toute propriété (du terrain notamment) n'a pas été établi.

Compte 218 - Autres immobilisations corporelles

Le compte 218 enregistre les immobilisations corporelles autres que celles figurant aux comptes 211 à 216.

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont le service n'est ni propriétaire ni affectataire, ou qu'il n'a pas reçu au titre de mise à disposition n'est inscrit ni au compte 2135 ni au compte 2145 mais au compte 218.

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport des personnes et des marchandises, matières et produits.

Le matériel de bureau et informatique comprend les machines à écrire, machines comptables, ordinateurs, etc.

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs.

Les animaux autres que ceux achetés ou élevés pour être commercialisés sont enregistrés parmi les autres immobilisations corporelles.

Les emballages récupérables identifiables sont les emballages récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, et utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

Compte 22 - Immobilisations reçues en affectation ou en concession

Ce compte enregistre les immobilisations reçues en affectation par une régie dotée de la personnalité morale ou un établissement public local.

La subdivision intéressée du compte 22 est débitée du montant de la valeur brute¹ de l'immobilisation reçue par le crédit du compte 229 « Droit de l'affectant » (opération d'ordre non budgétaire).

Ce même compte 229 est débité par le crédit des comptes 28 et 16 des amortissements et emprunts éventuellement transférés (opération d'ordre non budgétaire).

¹ Valeur brute = valeur historique = coût d'acquisition ou prix de revient + adjonctions.

Le compte 229 « Droit de l'affectant » représente donc la contrepartie nette des éléments d'actif et de passif reçus en affectation.

En cas de retour du bien à la collectivité affectante, le compte 22 est crédité par le débit du compte 229 du montant de la valeur brute de l'immobilisation (opération d'ordre non budgétaire). Le compte 229 est ensuite crédité par le débit des comptes 28 et 16 des amortissements pratiqués et du capital restant dû sur les emprunts initialement transférés (opération d'ordre non budgétaire).

Le compte 229 est ensuite soldé par le compte 1021 « Dotation » (opération d'ordre non budgétaire).

Ce compte retrace également les immobilisations reçues lorsque le service est concessionnaire.

Les immobilisations reçues en affectation par un service de la collectivité affectante faisant l'objet d'un budget annexe, ou par une régie dotée de la seule autonomie financière, ne sont pas enregistrées au compte 22 mais à l'une des subdivisions des comptes 211 à 216 et 218.

Les immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence obligatoire ou volontaire sont enregistrées au compte 217.

Compte 23 - Immobilisations en cours

Le compte 23 « Immobilisations en cours » enregistre, à son débit, les dépenses afférentes aux immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice, qu'il s'agisse d'avances ou acomptes versés avant justification des travaux (comptes 237 et 238), ou d'acomptes versés au fur et à mesure de l'exécution des travaux (comptes 231, 232 et 235).

Il enregistre à son crédit le montant des travaux achevés.

En fin d'exercice, le compte 23 fait donc apparaître la valeur des immobilisations qui ne sont pas terminées.

Les immobilisations inscrites au compte 23 peuvent être créées par les moyens propres du service, réalisées par l'intermédiaire d'entreprises ou résulter de travaux confiés à des mandataires.

Le coût des immobilisations créées par les moyens du service est calculé dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique. Le coût de ces immobilisations est porté au débit du compte 231 s'il s'agit d'immobilisations corporelles en cours, et du compte 232, s'il s'agit d'immobilisations incorporelles en cours (exemple des logiciels), par le crédit de la subdivision intéressée du compte 72 « Production immobilisée ».

La partie de la rémunération des contrats de partenariat public-privé représentant la part investissement versée avant la mise en service du bien est enregistrée au débit du compte 235 « Part investissement PPP » (opération réelle).

Lors de la mise en service du bien objet du contrat de partenariat public-privé, le bien est intégré au compte 21 approprié pour sa valeur totale correspondant au coût d'entrée chez le partenaire privé.

La contrepartie est enregistrée par opérations d'ordre non budgétaires :

- au compte 235, pour la part investissement d'ores et déjà payée ;
- au compte 1675, pour la part investissement restant à payer ;
- et, le cas échéant, au compte 13 pour la soulte.

Les avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles ou corporelles, notamment celles versées à un mandataire du service, sont portées aux comptes 237 et 238, où elles demeurent jusqu'à justification de leur utilisation. Les comptes 237 et 238 sont alors crédités par le débit des comptes 231 et 232 au vu des pièces justificatives de l'exécution des travaux (opération d'ordre budgétaire).

Dans tous les cas, lorsque l'immobilisation est achevée, les dépenses portées aux comptes 231 et 232 sont virées au compte 21 par opération d'ordre non budgétaire.

Compte 24 - Immobilisations affectées, concédées, ou affermées

Le compte 24 n'enregistre jamais d'opérations budgétaires.

Le compte 241 « Mises en concession ou en affermage » sert à individualiser, dans le cas des services exploités en affermage ou en concession, les immobilisations mises à la disposition d'un fermier ou d'un concessionnaire, à l'exception des immobilisations que le service amortit et qui demeurent inscrites au compte 21 (les immobilisations individualisées au sein du compte 241 sont celles dont le délégataire a la charge du renouvellement, ce qui explique qu'elles ne soient pas amorties par la personne publique délégante).

Les immobilisations affectées aux régies dotées de la personnalité morale sont comptabilisées au compte 243 « Mises en affectation à une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière » dans la comptabilité de l'affectant.

Compte 26 - Participations et créances rattachées à des participations

Constituent des participations, les droits dans le capital d'établissements publics, semi-publics ou privés (SEM) matérialisés ou non par des titres.

Les participations matérialisées par des titres sont inscrites au compte 261 « Titres de participation », sinon elles sont inscrites au compte 266 « Autres formes de participation ».

Les prises de participation en numéraire sont constatées au débit du compte 26 par le crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations » (ou du compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »).

En cas de reprise de la participation en numéraire, le compte 26 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées », le compte 775 étant crédité par le débit du compte 462 « Créances sur cessions d'immobilisations » du montant de la valeur de la participation du tiers.

Compte 269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

Le compte 269 est crédité du montant des versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés par le débit du compte 261 « Titres de participation » (opération d'ordre budgétaire). Il est débité ultérieurement par crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

Compte 27 - Autres immobilisations financières

Les « autres immobilisations financières » comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que le service acquiert dans le cadre des placements budgétaires ou qu'il a reçus en donation ;
- des créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements notamment).

*Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)**Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance)*

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs acquises dans le cadre des placements budgétaires ainsi que les valeurs reçues en donation, les valeurs acquises dans le cadre des placements de trésorerie étant enregistrées au compte 50.

Le compte 271 est utilisé pour suivre les mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de propriété, c'est-à-dire essentiellement les actions, alors que le compte 272 est utilisé pour le suivi des mouvements affectant les titres immobilisés conférant un droit de créance (obligations).

☞ *Valeurs reçues en donation*

Le compte 271 ou 272 est débité par le crédit du compte 1025 « Dons et legs en capital » (opération d'ordre budgétaire), pour un montant déterminé comme suit :

- 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.

☞ *Opérations d'acquisition et de cession des obligations*

- Obligations souscrites lors d'une émission :
le compte 272 est débité par le crédit du compte de tiers intéressé au vu du mandat de paiement.
- Obligations acquises sur le marché secondaire :
le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte de disponibilités. Dès l'émission du mandat, le compte 272 est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».
- Obligations venant à échéance :
le compte de disponibilités est débité par le crédit du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres ».

Le compte 4713 est débité lors de l'émission des titres de recettes par le crédit :

- du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations » ;
- du compte 762 « Produits des autres immobilisations financières » (intérêts).

Le compte 272 est crédité par le débit du compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées » (opération d'ordre budgétaire).

- Obligations vendues sur le marché secondaire :

Le schéma est identique à celui décrit ci-dessus pour les obligations venant à échéance ; les commissions bancaires sont enregistrées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 274 - Prêts

Ce compte enregistre les prêts, c'est-à-dire les fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, autorisées par un texte législatif ou réglementaire (exemple : avances au personnel pour acquisition de véhicules).

Le versement du prêt est enregistré au débit du compte 274 par le crédit du compte de tiers intéressé (émission d'un mandat).

Lors du remboursement, le compte 274 est crédité par le débit du compte de tiers intéressé (émission du titre de recettes).

Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

Le compte 275 est débité des versements et crédité des remboursements par le crédit et le débit du compte de tiers intéressé, au vu de mandats et de titres de recettes (opération budgétaire).

Compte 276 - Autres créances immobilisées

Le compte 276 retrace :

- les créances résultant du transfert des droits à déduction de T.V.A. du service sur les immobilisations affermées ou concédées prévu par l'annexe II du Code Général des Impôts (débit du compte 2762 par le crédit des subdivisions du compte 21) ;
- des créances entre collectivités résultant d'engagements contractuels (cf. compte 168 ci-dessus).

Le compte 2768 « Intérêts courus » est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur prêts et créances. Il est subdivisé par nature de prêts et créances. Ainsi, le compte 27682 retrace les intérêts courus sur titres immobilisés (comptes 271 et 272), le compte 27684 les intérêts courus sur prêts (compte 274) et le compte 27688 les intérêts courus sur créances diverses.

Les subdivisions du compte 2768 sont des comptes non budgétaires.

En fin d'exercice, le compte 2768 est débité du montant des intérêts courus non échus par le crédit du compte 7622 « Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE », par opération d'ordre semi-budgétaire.

Il est crédité à l'ouverture de l'exercice suivant par le débit du compte 7622 du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent à échoir au cours de l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un titre d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est inscrit au crédit du compte 7621 « Produits des autres immobilisations financières - encaissés à l'échéance ».

Compte 279 - Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés

Le compte 279 fonctionne comme le compte 269 visé plus haut.

Compte 28 - Amortissements des immobilisations

☞ Les immobilisations amortissables

Une immobilisation amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par le service est déterminable. L'utilisation se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif.

L'utilisation d'une immobilisation est déterminable lorsque son usage est limité dans le temps, en raison de critères physiques (usure), techniques (obsolescence) ou juridiques (évolution de la réglementation environnementale ou sécuritaire).

☞ Le plan d'amortissement

Le montant amortissable d'une immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle.

La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans la patrimoine. Sa valeur résiduelle est le montant, net des éventuels coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. Elle n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable.

L'amortissement d'une immobilisation est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation.

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'une immobilisation selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. En raison des difficultés de mesure du rythme de consommation des avantages économiques, l'amortissement consiste généralement dans l'étalement, sur la durée probable d'utilisation, de la valeur des immobilisations amortissables.

L'amortissement d'une immobilisation commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés, qui correspond à sa date de mise en service (application du *pro rata temporis*).

Le plan d'amortissement est défini à la date d'entrée du bien à l'actif. Toutefois, toute modification significative de l'utilisation prévue (principalement, durée d'utilisation) entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciations résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable (cf. le commentaire du compte 29), il convient de modifier de manière prospective la base amortissable : la nouvelle base amortissable correspond à la valeur nette comptable obtenue après constatation de la dépréciation (ou après modification du montant d'une dépréciation déjà constituée).

☞ *L'amortissement par composants*

Si un ou plusieurs éléments constitutifs d'une immobilisation corporelle ont chacun des utilisations différentes, ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.

Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'entité selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'entité, doivent être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée (cf. le commentaire du compte 1572). La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien et grandes révisions.

☞ *Les objectifs de l'amortissement*

La sincérité du bilan et du compte de résultat de l'exercice exige que l'amortissement soit constaté.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine² de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Outre la constatation comptable de la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant, l'amortissement budgétaire prépare le renouvellement de biens acquis.

Une charge est en effet constatée dans la section d'exploitation, avec en contrepartie une ressource en section d'investissement.

☞ *La comptabilisation des amortissements*

Les dotations aux amortissements font l'objet d'une inscription au budget. Leur comptabilisation constitue une *opération d'ordre budgétaire*.

Les comptes d'amortissement des immobilisations (subdivisions des comptes 280, 281 ou 282) sont crédités, en fin d'exercice, par le débit du compte 6811 « Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles » ou du compte 687 « Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations ».

Au bilan, les amortissements annuels se cumulent au regard de la valeur d'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine. Cette valeur d'entrée, d'une part, le cumul des amortissements, d'autre part, sont maintenus au bilan tant que le bien reste en service, même s'il est amorti en totalité.

Lors de la cession, de la destruction ou de la réforme d'un bien amortissable, les amortissements constatés sont repris par le crédit du compte d'immobilisation concerné pour déterminer la valeur nette du bien. Il s'agit d'une *opération d'ordre non budgétaire* passée par le comptable au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur.

² Valeur d'acquisition ou prix de revient augmenté le cas échéant du prix des adjonctions.

Toutefois, et contrairement aux autres immobilisations, lorsque les frais d'études et les frais d'insertion non suivis de réalisation ainsi que les frais de recherche et de développement sont totalement amortis, le comptable solde le compte 2803 en le débitant par le crédit du compte 203 correspondant (*opération d'ordre non budgétaire*).

Compte 29 - Dépréciations des immobilisations

☞ Définitions

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

La valeur actuelle d'un actif 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 de l'actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. La valeur d'usage est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie (à l'issue de la durée d'utilisation) : elle est en principe déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus.

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

☞ Le test de dépréciation

Le service doit apprécier à chaque clôture des comptes s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un *test de dépréciation* est effectué : la valeur nette comptable de l'actif est comparée à sa valeur actuelle.

Les indices de perte de valeur peuvent être externes (valeur de marché, changements de réglementation, ...) ou internes (obsolescence, dégradation physique, changements importants d'utilisation, ...).

☞ La dépréciation

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation.

La comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié (cf. le commentaire du compte 28).

☞ La comptabilisation des dépréciations

Lors de la constitution de dépréciations ou de l'augmentation de dépréciations déjà constituées, le compte de dépréciations concerné est crédité par le débit du compte 6816 « Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » ou du compte 6876 « Dotations aux dépréciations exceptionnelles ».

Lors de l'annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou de sa diminution, le compte de dépréciations concerné est débité par le crédit du compte 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » ou du compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

À la date de cession de l'immobilisation, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7816 « Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles », du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers » ou du compte 7876 « Reprises sur dépréciations exceptionnelles ».

1.3. CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

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.

On distingue les stocks proprement dits des productions en-cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les approvisionnements (comptes 31 et 32) : matières premières (et fournitures), matières consommables (et fournitures) ;
- les produits (comptes 35) : produits intermédiaires, produits finis, produits résiduels ;
- les marchandises et terrains nus (comptes 37).

Les productions en-cours sont des biens (ou des services) en cours de formation au travers d'un processus de production (comptes 33 et 34).

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

1.3.1. Fonctionnement général des comptes de stocks

La comptabilité de stocks est en principe tenue selon l'inventaire intermittent (voir ci-dessous). Toutefois le système de l'inventaire permanent peut être utilisé par les services qui le souhaitent.

Les comptes 32, 37, 392 et 397 ne peuvent jamais enregistrer des opérations budgétaires.

1.3.1.1 Système de l'inventaire intermittent

En cours d'exercice, les achats sont opérés sur les comptes 601 et 602 appropriés.

Les comptes 31, 32 et 37 sont crédités en fin d'exercice du montant du stock initial par le débit respectivement des comptes 6031 « Variation des stocks de matières premières (et fournitures) », 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises et de terrains nus ».

De même, les comptes 33, 34 et 35 sont crédités en fin d'exercice du montant du stock initial par le débit du compte 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services » et 7135 « Variation des stocks de produits ».

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et l'évaluation des existants en stocks :

- les comptes 31, 32 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 ;
- les comptes 33, 34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

1.3.1.2 Système de l'inventaire permanent

Dans le système de l'inventaire permanent, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent, mais en même temps que sont passées les opérations d'achat et de vente (en classes 6 ou 7 et classe 4), les comptes de stocks fonctionnent de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants.

1.3.2. Dépréciations des stocks et en-cours (compte 39)

Les subdivisions du compte 39 sont créditées par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » du montant de la dépréciation initiale et des augmentations de cette dépréciation affectant les stocks et en-cours.

Elles sont débitées par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants » du montant des dépréciations (ou de leur quote-part) devenues sans objet.

Le compte 39 est un compte budgétaire à l'exception des subdivisions 392 et 397.

1.4. CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

Les comptes de tiers enregistrent les créances et les dettes liées à des opérations non exclusivement financières faites en général à court terme. Par extension, ils enregistrent les écritures de régularisation des charges et des produits.

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

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

Compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

Figurent sous le compte 40 les dettes liées à l'acquisition de biens ou de services.

Compte 401 - Fournisseurs

Le compte 4011 « Fournisseurs » est crédité du montant T.T.C³ des factures d'achats de biens ou de prestations de services par le débit :

- des comptes concernés de la classe 6 ;
- du compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages à rendre » ;
- du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » ;
- du compte 33 « En cours de production de biens » (cf. commentaires des comptes de stocks § 3.1.3) ;
- le cas échéant, du compte 44566 « TVA sur autres biens et services ».

Le compte 4011 est débité par le crédit :

- du compte de disponibilités lors des règlements effectués aux fournisseurs du 1.1.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les mandats ont été émis ;
- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 403 « Fournisseurs - Effets à payer » lors de l'acceptation d'une lettre de change ;
- d'un compte de la classe 6 pour le montant des mandats émis au cours de l'exercice, annulés par l'ordonnateur et non réglés (le cas échéant du compte 44566 pour le montant de la TVA) ;
- le cas échéant du compte 4091 « Fournisseurs - Avances versées sur commandes » (cf. commentaires du compte 4091) ;
- du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs »

³ Sauf si la TVA est déductible

- du compte 773 « Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale » pour le montant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs non réglés et annulés ainsi que pour les dettes atteintes par la déchéance quadriennale.

Le compte 40171 « Fournisseurs - Retenues de garanties » est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des achats. Il est débité par le crédit d'un compte de disponibilités, lors de la libération de la retenue de garantie.

Le compte 40172 « Fournisseurs - Oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Le compte 40173 « Fournisseurs - Pénalités de retard d'exécution des marchés » enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés d'exploitation selon les modalités décrites dans les commentaires du compte 40473 « Fournisseurs d'immobilisations - Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Compte 403 - Fournisseurs - Effets à payer

Le compte 403 est crédité lors de l'acceptation de la lettre de change par le débit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte de disponibilités.

Compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

Le compte 4041 est crédité du montant T.T.C. des acquisitions d'immobilisations par le débit des comptes d'immobilisations concernés et le cas échéant, du compte 44562 « TVA sur immobilisations ».

Le compte 4041 est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors des règlements effectués par le service aux fournisseurs d'immobilisations du 1.1.N au 31.12.N, N étant l'exercice au cours duquel les mandats ont été émis ;
- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les règlements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 405 « Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer » ;
- du compte d'immobilisation concerné en cas d'annulation d'un mandat émis au cours de l'exercice non réglé par le comptable ou d'un mandat atteint par la déchéance quadriennale.

-

Le compte 40471 « Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties » est crédité du montant de la retenue de garantie pratiquée lors du règlement des travaux. Il est débité par le crédit du compte de disponibilités lors de la libération de la retenue de garantie ou en cas de non-libération pour malfaçons, par le crédit du compte 231.

Le compte 40472 « Fournisseurs d'immobilisations - Oppositions » enregistre les oppositions exécutées par le comptable assignataire et les cessions de créances dont il est régulièrement informé.

Le compte 40473 « Fournisseurs d'immobilisations - Pénalités de retard d'exécution des marchés » enregistre les pénalités de retard dans l'exécution des marchés ou contrats de partenariat.

Dans la mesure où seules les pénalités de retard retracées dans le décompte général et définitif (DGD) sont définitivement acquises au service, les pénalités liquidées sur les acomptes demeurent provisoires au même titre que les retenues de garantie.

Ce n'est que lorsque ces indemnités seront définitivement dues au service que ce dernier pourra émettre un titre au compte 7711 « Débits et pénalités perçus ».

Dans le cas contraire, elles sont versées au fournisseur.

Ainsi, les mandats doivent être émis pour le montant total des prestations mentionnées, y compris lorsque les pénalités de retard doivent être déduites du paiement.

Dans ce cas, le montant des pénalités est inscrit au crédit du compte 40473 par le débit du compte de tiers utilisé lors de la prise en charge du mandat.

Ce compte sera débité lors de l'établissement du décompte général et définitif :

- par le crédit du compte de prise en charge du titre de recettes émis par l'ordonnateur pour le montant définitif des pénalités figurant au décompte général et définitif (si ce montant est supérieur au total des pénalités retenues lors du paiement des acomptes, la différence devra être recouvrée sur le titulaire du marché) ;
- et par le crédit du compte de disponibilités lorsque le montant définitif des pénalités mentionnées au décompte général et définitif est inférieur aux sommes retenues lors du paiement des acomptes (paiement de la différence au titulaire du marché).

Ces pénalités peuvent également être prévues pour les marchés de fournitures et de services ou les marchés de prestations intellectuelles.

Si les pénalités de retard dans l'exécution des marchés ou contrats de partenariat concernent des dépenses d'exploitation, elles sont retracées sur le compte 40173 « Fournisseurs - Pénalités de retard d'exécution des marchés ».

Pour ce qui concerne les contrats de partenariat, en application de l'article L. 1414-12 du CGCT, et selon les termes du contrat, les modalités de comptabilisation précitées trouvent également à s'appliquer sauf lorsqu'une partie de la créance représentant une fraction du coût de l'investissement est cédée en application de l'article L. 313-29-1 du Code monétaire et financier (dite part « irrévocable »).

Compte 405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

Le compte 405 est crédité lors de l'acceptation d'une lettre de change par le débit du compte 4041 « Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant ».

Il est débité lors du règlement à l'échéance par le crédit du compte au Trésor.

Compte 407 - Fournisseurs - Différences de conversion

Ce compte enregistre les variations de dettes envers les fournisseurs libellées en monnaie étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Lorsque l'application du taux de conversion diminue la dette fournisseur, le compte 407 (4071 pour les achats ou prestations de services et 4074 pour les acquisitions d'immobilisations) est débité par le crédit du compte 47722 « Diminution d'autres dettes » (gain latent).

En revanche, lorsque l'application du taux de conversion augmente la dette fournisseur, le compte 407 (4071 pour les achats ou prestations de services et 4074 pour les acquisitions d'immobilisations) est crédité par le débit du compte 47622 « Augmentation d'autres dettes » (perte latente).

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaires qui doivent être contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

A la clôture de la période comptable, c'est-à-dire à la fin de la journée complémentaire, le compte 408 est crédité, par le débit des comptes concernés de la classe 6, du montant des factures non encore parvenues correspondant à des dépenses engagées et dont le service a été fait au cours de l'exercice qui se termine (rattachement).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 408 est débité par le crédit des comptes de classe 6 débités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture de contrepassation de l'écriture de rattachement est opérée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 409 - Fournisseurs débiteurs

Le compte 4091 « Fournisseurs - Avances versées sur commandes » enregistre les avances sur charges, liées directement à l'existence future d'une prestation ou d'une livraison. Il est débité, lors du paiement d'avances sur commandes passées auprès des fournisseurs, par le crédit du compte au trésor, au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur auquel sont jointes les pièces générales (premier paiement) et les pièces particulières (avances) prévues à la rubrique Marchés publics du décret portant établissement de la liste des pièces justificatives (article D.1617-19 à 21 du CGCT). Lors de la régularisation de l'avance, le compte 4091 est crédité, soit par le débit du compte 4014 « Fournisseurs », soit directement par le débit du compte 6 concerné.

Le compte 4096 « Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre » est débité par le crédit du compte 4011 lors de la consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels du montant de la consignation.

Il est crédité :

- de la subdivision intéressée du compte 401 lorsque les emballages et matériels sont rendus au prix de la consignation ;
- du compte 6026 « Emballages » lorsque les emballages sont conservés ;
- du compte 6136 « Malis sur emballages » lorsque les emballages sont détruits ou perdus ou repris à un montant inférieur à celui de la consignation.

Le compte 4093 « Mandat – Avance de fonds ou remboursement de débours » permet notamment, dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L.1611-7 du CGCT, la comptabilisation dans les comptes de la collectivité, agissant en tant que mandataire :

- des avances de fonds versées au mandataire pour l'exécution des dépenses réalisées pour le compte de la collectivité ;
- des remboursements de débours lorsque la convention prévoit que le mandataire fait l'avance de la trésorerie nécessaire aux opérations déléguées par la collectivité ;
- des dépenses déléguées au mandataire, au vu des pièces justificatives produites par ce dernier à l'occasion d'une reddition comptable.

Le compte 4093 est débité :

- par le crédit du compte au Trésor lors du versement de l'avance ou du remboursement de débours. Lorsque la convention de mandat prévoit l'avance des fonds nécessaires aux dépenses, cette écriture est constatée au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur.
- par le crédit du compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers » lorsque, dans le cas d'une convention prévoyant une avance de fonds au mandataire, l'avance mise à disposition par la collectivité s'avère insuffisante pour couvrir les dépenses déléguées (voir commentaire du compte 5428).

Le compte 4093 est crédité :

- par le débit des comptes de charges ou d'immobilisations lors de la prise en charge des dépenses déléguées dans la comptabilité de la collectivité ;
- par le débit du compte 678 « Autres charges exceptionnelles » pour les dépenses irrégulièrement effectuées par le mandataire dont l'intégration est refusée par la collectivité.

Le compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » (à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse) est débité du montant des rabais, remises et ristournes obtenus *hors factures* par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs ».

Il est crédité par le débit du compte au Trésor ou du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

A la clôture de la période comptable, c'est à dire à la fin de la journée complémentaire, le compte 4098 « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » est débité par le crédit des comptes 609 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats », 619 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs » ou 629 « Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs », du montant des avoirs acquis au service mais non encore reçus.

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4098 « Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus » ainsi que, le cas échéant, le compte 44571 « TVA collectée » est crédité, par le débit des comptes de classe 6 crédités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture de contre-passation de l'écriture de rattachement est opérée, à la réouverture des comptes, au vu d'un titre d'annulation sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 41 - Clients et comptes rattachés

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

Les produits encaissés avant émission de titres ne doivent jamais transiter par le compte 41 mais par le compte 471 « Recettes à classer ou à régulariser ».

Compte 411 - Clients

Le compte 4111 « Clients - Exercice courant » est débité du montant T.T.C. des facturations de biens ou de prestations de services par le crédit :

- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 ;
- du compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés » ;
- le cas échéant, du compte 44571 « TVA collectée ».

Le compte 4111 est également débité le cas échéant par le crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés » pour le montant des frais de poursuite dus à l'État par le débiteur.

Le compte 4111 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor lors des encaissements constatés du 1.1.N au 31.12.N (hors journée complémentaire), N étant l'exercice au cours duquel les titres de recettes sont émis ;
- de la subdivision intéressée du compte 451 lorsque les encaissements précités sont effectués par un budget annexe ;
- du compte 413 « Clients - Effets à recevoir » lors de l'acceptation par les clients d'une lettre de change ;
- du compte 4161 « Créances douteuses » des créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non recouvrement ;
- du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » lorsque le juge des comptes a infirmé une décision de l'assemblée délibérante refusant l'admission en non-valeur ;
- d'une des subdivisions des comptes de la classe 7 et le cas échéant du compte 4457 « TVA collectée » pour le montant des titres émis au cours de l'exercice N, annulés au cours de ce même exercice et non réglés ;
- du compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » pour solde de ce dernier ;
- du compte 4116 « Redevables – Contentieux » lors du passage de la créance en phase contentieuse ;
- du compte 673 « Titres annulés (sur exercices antérieurs) » et le cas échéant, du compte 4457 « TVA collectée » pour le montant des titres émis au cours d'exercices antérieurs non recouverts et annulés ;

- du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » pour le montant des créances irrécouvrables admises en non-valeur .

Compte 4116 « Clients – contentieux »

Ce compte est débité lors du passage au contentieux d'une créance initialement constatée au débit du compte 4111. Le basculement au contentieux est effectué dans Hélios lors du passage de l'automate des poursuites ou lors de la saisie d'une action individuelle manuelle pour :

- la mise en demeure à personnes publiques (uniquement pour les plans de recouvrement « Etat et EPN » et « CEPL et EPS ») ;
- la procédure de saisie extérieure ;
- les saisies (saisies attributions CAF, saisies rémunérations, saisies ventes) ;
- les oppositions à tiers détenteurs (OTD).

Il est débité également des éventuels frais de poursuite constatés au crédit du compte 4781 « Frais de poursuite rattachés ».

Compte 413 - Clients - Effets à recevoir

Le compte 413 est débité par le crédit du compte 4111 « Clients - Exercice courant » au moment de l'entrée des effets en portefeuille.

Il est crédité, à l'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte, par le débit :

- du compte de disponibilités ;
- du compte 6616 « Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte,..).

Compte 416 - Clients douteux

Sont transférées au compte 4161 « Créances douteuses » les créances impayées pour lesquelles apparaît un risque de non recouvrement ; elles y sont maintenues jusqu'à leur encaissement ou la constatation de leur irrécouvrabilité résultant d'une décision d'admission en non-valeur. Dans ce cas le compte 4161 est soldé par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

Lorsque le juge des comptes infirme une décision de l'assemblée délibérante rejetant l'admission en non-valeur, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte des restes à recouvrer où elle figure, au débit du compte 4162 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes ».

Compte 417 - Clients - Différences de conversion

Ce compte enregistre les variations des créances sur les clients libellées en monnaie étrangère à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Lorsque l'application du taux de conversion augmente la créance, le compte 417 est débité par le crédit du compte 47712 « Augmentation d'autres créances » (gain latent).

En revanche, lorsque l'application du taux de conversion diminue la créance, le compte 417 est crédité par le débit du compte 47612 « Diminution d'autres créances » (perte latente).

Les différences de conversion, lorsqu'elles sont compensées par des contrats de couverture de change, sont enregistrées dans des subdivisions distinctes des comptes 476 et 477 (4768 et 4778 « Différences compensées par couverture de change »).

Il s'agit d'écritures d'inventaire non budgétaires qui doivent être contre-passées au début de l'exercice suivant pour permettre de conserver en comptabilité la valeur historique.

Compte 418 - Clients - Produits non encore facturés

A la clôture de la période comptable, c'est à dire à la fin de la journée complémentaire, le compte 418 est débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7 du montant des créances imputables à l'exercice qui se termine pour lesquelles les pièces justificatives non pas encore été établies (rattachement).

Au cours de l'exercice suivant, le compte 418 est crédité par le débit des comptes de classe 7, crédités lors du rattachement pour le montant de ce dernier. Cette écriture de contrepassation de l'écriture de rattachement est effectuée à la réouverture des comptes au vu d'un titre d'annulation de recettes sur exercice courant établi par l'ordonnateur.

Compte 419 - Clients créditeurs

Le compte 4191 « Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes » enregistre les avances et acomptes reçus par le service sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor (ou d'un compte de liaison s'agissant d'un budget annexe) du montant des avances et acomptes reçus des clients.

Il est débité, après l'émission du titre de recettes, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 4111 « Clients - Exercice courant ».

Le compte 4196 « Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés » est crédité des sommes facturées aux clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels par le débit du compte 4111.

Il est débité du même montant par le crédit :

- des comptes intéressés de la classe 7 dans le cas où l'emballage est conservé par le client (cessions d'immobilisations ou d'approvisionnements en fonction du mode de comptabilisation retenu pour les emballages) ;
- du compte 4111 « Clients - Exercice courant » et du compte 7086 « Bonis sur reprises d'emballages consignés » lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation.

Le compte 4197 « Clients - Autres avoirs » est crédité du montant des rabais, remises et ristournes accordés hors factures par le débit du compte 709 « Rabais, remises et ristournes accordés ».

*Compte 42 - Personnel et comptes rattachés**Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues*

Le compte 4211 « Personnel - Rémunérations dues - Exercice courant » est crédité :

- soit des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes 641 « Rémunérations du personnel » et éventuellement 648 « Autres charges de personnel » ;
- soit des rémunérations brutes à payer au personnel par le débit des comptes 641 et 648.

Dans le premier cas, il est débité par le crédit :

- du compte 427 « Personnel - Oppositions » du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;
- du compte 425 « Personnel - avances et acomptes » du montant des avances et acomptes versés au personnel ;
- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

Dans le second cas, il est débité par le crédit :

- du compte 431 « Sécurité sociale » et 437 « Autres organismes sociaux » de la quote-part des charges sociales incombant au personnel ;
- du compte 427 du montant des oppositions pratiquées par le comptable ;

- du compte 425 « Personnel - Avances et acomptes » du montant des avances et acomptes versés au personnel ;
- du compte au Trésor du montant des règlements effectués au personnel.

Compte 422 - Comité d'entreprises - Œuvres sociales

Le compte 422 est crédité du montant des sommes mises à la disposition des comités d'entreprise par le débit du compte 6472 intitulé « Versements au comité d'entreprise » ou du compte 6474 « Versement aux autres œuvres sociales ».

Il est débité du montant des versements effectués à ces comités par le crédit du compte de disponibilités.

Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes

Ce compte enregistre les acomptes sur rémunérations des personnels recrutés sous contrats de droit privé et les avances sur frais de déplacement de l'ensemble du personnel.

Il est débité du montant des avances et acomptes précités par le crédit d'un compte au Trésor lors du versement.

Il est crédité du montant des dites, pour solde, par le débit du compte 421.

Compte 427 - Personnel - Oppositions

Le compte 427 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel par le débit du compte 4211. Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit du compte de disponibilités.

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

Les indemnités de congés à payer acquises à la clôture de l'exercice sont portées au crédit du compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés à payer » par le débit du compte 6412 « Congés payés ».

Au cours de l'exercice suivant, le compte 4282 est débité par le crédit du compte 6412. Cette écriture de contrepassation de l'écriture de rattachement est opérée au vu d'un mandat d'annulation sur exercice courant.

Le fonctionnement des comptes 4286 « État - Charges à payer » et 4287 « État - Produits à recevoir » est identique à celui des comptes 408 et 418, tel que décrit précédemment.

Compte 429 - Déficits et débet des comptables et régisseurs

Le compte 429 est débité :

S'agissant d'un débet constaté à l'encontre du comptable, au vu de l'arrêté de débet :

- dès lors qu'il est consécutif à une dépense irrégulièrement payée ou une recette non recouvrée : par le crédit du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » ;
- dès lors qu'il est consécutif à l'existence d'un solde anormal figurant à un compte de bilan : par le crédit dudit compte.

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur de recettes, dès la constatation du déficit :

- par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs » ;
- le cas échéant, par le crédit du compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) ».

S'agissant d'un déficit concernant un régisseur d'avances, dès la constatation du déficit :

- par le crédit du compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) ».

Le compte 429 est crédité par le débit :

- du compte au Trésor pour les sommes mises à la charge du comptable ou des régisseurs et réglées par les intéressés ou par les tiers pour le compte de ces derniers, et pour le montant des sommes ayant donné lieu à décharge de responsabilité ou remise gracieuse couvertes par l'État ;
- du compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion » du montant de la décharge de responsabilité ou de la remise gracieuse obtenue par les régisseurs et les comptables de fait.

Compte 43 - Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Compte 431 - Sécurité sociale

Compte 437 - Autres organismes sociaux

Les comptes 431 et 437 sont crédités respectivement :

- du montant des sommes dues par le service à la Sécurité sociale ainsi qu'aux différents organismes sociaux, au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraites du personnel, par le débit des comptes 645 et 647,
- des sommes à régler aux organismes susvisés éventuellement pour le compte du personnel, par le débit des comptes 641 et 648 ou du compte 421 si ce compte a été crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (voir le commentaire du compte 421).

Le compte 437 retrace notamment les cotisations CNRACL et IRCANTEC.

Les comptes 431 et 437 sont débités des règlements effectués.

Compte 438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 438 « Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir » fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel - Charges à payer et produits à recevoir ».

Compte 44 - État 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 publiques considérées en tant que puissance publique à l'exception par conséquent des achats et des ventes qui s'inscrivent au compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » et 41 « Redevables et comptes rattachés » au même titre que les opérations faites avec les autres fournisseurs et autres redevables.

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

Le compte 441 enregistre les subventions à recevoir accordées de façon certaine au service. Le compte 441 est débité au vu de la décision d'attribution prise par la collectivité versante, du montant :

- des subventions d'investissement à recevoir par le crédit de la subdivision intéressée du compte 131;
- des subventions d'exploitation à recevoir par le crédit du compte 74 « Subventions d'exploitation » ;
- des subventions exceptionnelles à recevoir par le crédit du compte 774 « Subventions exceptionnelles ».

Les subventions assorties d'une condition suspensive, c'est-à-dire accordées sous réserve que le service satisfasse à certaines conditions, ne peuvent être enregistrées tant que ces conditions n'auront pas été réalisées.

Le compte 441 est crédité par le débit du compte au Trésor lors de la réception des subventions susvisées.

Compte 442 – Etat – Impôts et taxes recouvrables sur des tiers

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les opérations afférentes aux retenues à la source sur les indemnités des élus.

Compte 4421 – Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu

Le compte 4421 est crédité du montant des sommes dues par l'entité au titre du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu. Les prélèvements réalisés sur la rémunération des agents sont réalisés au centime d'euros le plus proche alors que les versements sont arrondis à l'euro le plus proche en application de la règle fiscale d'arrondi prévue à l'article 1724 du code général des impôts.

L'écart est retracé en comptabilité :

- au compte 658 « Charges diverses de gestion courante » lorsque l'arrondi est défavorable à l'entité ;
- au compte 7588 « Autres produits de gestion courante » lorsque l'arrondi est favorable à l'entité

Compte 443 - Opérations particulières avec l'État et les collectivités publiques

Ce compte est notamment utilisé pour retracer les relations financières avec l'État ainsi qu'avec la collectivité de rattachement.

Les subdivisions à terminaison 1 enregistrent les dépenses et les subdivisions à terminaison 2 enregistrent les recettes pour la phase amiable et les subdivisions à terminaison 6 enregistrent les recettes pour la phase contentieuse.

Compte 444 - Impôts sur les bénéficiaires

Le compte 444 est crédité du montant de l'impôt sur les bénéficiaires dus à l'État par le débit du compte 695 « Impôts sur les bénéficiaires ». Il est débité du montant des règlements effectués au Trésor (acomptes et solde) par le crédit du compte de disponibilités.

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

Le compte 445 reçoit d'une part, le montant des taxes collectées pour le compte de l'État, et d'autre part, le montant des taxes à récupérer.

Généralités

Conformément à l'article 201 octies du CGI, toute activité soumise à la TVA doit faire l'objet d'un secteur distinct dans la comptabilité.

Il est rappelé que dans le cas d'assujettissement à la TVA, les recettes et les dépenses budgétaires sont constatées hors taxe, mais les bordereaux d'émission des titres et les titres eux-mêmes ainsi que les bordereaux de mandats et les mandats eux-mêmes doivent faire apparaître :

- le montant hors taxe de la recette ou le montant hors taxe déductible de la dépense ;
- le montant de la TVA collectée ou déductible ;
- le montant total à recouvrer ou à payer.

Terminologie

Pour les activités des services publics pour lesquels la collectivité ou l'établissement public a la qualité d'assujetti à la TVA, la TVA comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres.

L'un concerne, *en amont*, le régime des droits à déduction de la TVA ; la TVA *payée* (c'est-à-dire celle facturée par les fournisseurs) se décompose en :

- TVA déductible ;

- TVA non déductible⁴.

L'autre concerne, *en aval*, l'application de la TVA aux opérations réalisées par le service : la TVA collectée (TVA sur les produits).

☞ *Principes*

La TVA collectée d'une part, la TVA déductible d'autre part, ne doivent pas figurer dans les produits et dans les charges d'exploitation. S'agissant d'opérations effectuées pour le compte du Trésor public, elles sont enregistrées dans les comptes appropriés de la classe 4.

Par contre, la TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service (coût d'achat ou coût de production) et est imputée au même compte d'immobilisation ou de charge que le bien ou le service même.

☞ *Comptabilisation des opérations*

Pour les immobilisations (acquisitions, livraisons à soi-même) :

- le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44562 « TVA déductible sur immobilisations ».

Pour les achats et ventes de biens et services :

- les achats de biens (autres que les immobilisations) et de services sont comptabilisés en classe 6 « hors TVA déductible » ;
- la TVA déductible constitue une créance sur le Trésor public enregistrée au débit du compte 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » ;
- les ventes de biens et de services sont comptabilisées en classe 7 « hors TVA collectée » ;
- la TVA collectée par l'établissement constitue une dette envers le Trésor public enregistrée au crédit du compte 44571 « TVA collectée ».

Lors de la déclaration aux services fiscaux et pour déterminer le montant de la TVA à verser ou à se faire rembourser, la TVA déductible au titre de la période considérée est imputée au débit du compte de TVA collectée, dans la limite du solde de ce compte.

Lorsque la TVA déductible est inférieure à la TVA collectée, le compte 4457 est débité par le crédit du compte 4455 « TVA à décaisser » (au crédit du compte 44558 dans le cas des autres taxes assimilées à la TVA).

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, les comptes 44562 et 44566 sont soldés par le débit du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, s'il en est demandé la restitution, par le débit du compte 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Lorsqu'il est appliqué un *coefficient de déduction* (qui détermine la part de TVA payée aux fournisseurs qui est déductible, donc inscrite au débit du compte 44562 ou 44566) différent de 1 ou de 0, les reversements que le service doit opérer ou dont il bénéficie à raison de la différence entre le coefficient provisoire appliqué lors de la survenance de la dépense et le coefficient définitif calculé après la clôture de l'exercice constituent respectivement une dépense budgétaire à inscrire au débit du compte d'immobilisation concerné ou du compte 678 selon le cas et une recette budgétaire à inscrire au crédit du compte d'immobilisation concerné ou du compte 778 selon le cas. Dans ces deux situations, le compte de TVA déductible initialement débité (44562 ou 44566) est utilisé en contrepartie de la dépense ou de la recette.

⁴ Dans le cas où les dépenses du service ne sont pas exclusivement affectées à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction.

Lorsque la collectivité est soumise au régime simplifié d'imposition prévu à l'article 302 septies A du CGI, elle dépose au titre de chaque exercice et au plus tard le 30 avril de l'exercice suivant une déclaration CA12 qui détermine la taxe due au titre de la période et le montant des acomptes exigibles en juillet, octobre, décembre et avril suivants.

Des acomptes trimestriels sont versés au plus tard les 24 avril, juillet, octobre et décembre selon les modalités décrites à l'article 287-3 du CGI. Le solde éventuel est versé lors du dépôt de la déclaration annuelle.

Lors du versement de chaque acompte, le compte 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » est débité par le crédit :

- du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter » s'il existe un crédit de TVA ;
- du compte au Trésor pour le solde à décaisser.

Lors du dépôt de la déclaration annuelle, la situation est régularisée.

Si un complément de TVA doit être versé, la TVA facturée exigible au titre de l'exercice est débitée au compte 44571 « TVA collectée » par le crédit des comptes :

- 4456 « TVA déductible » ;
- 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » ;
- 44551 « TVA à décaisser ».

Le compte 44551 « TVA à décaisser » est ensuite débité du versement à la recette des impôts par le crédit du compte au Trésor.

Si un excédent de TVA a été versé, le montant des acomptes versés est alors crédité au compte 44581 « Acomptes - Régime simplifié d'imposition » par le débit des comptes :

- 44571 « TVA collectée », préalablement débité du montant de la TVA déductible de l'exercice par le crédit du compte 4456 « TVA déductible » ;
- 44567 « Crédit de TVA à reporter » ou, le cas échéant, 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé ».

Le compte 44585 « TVA à régulariser - Retenue de garantie » enregistre la TVA sur les retenues de garanties qui ne devient déductible que lorsque le montant de la retenue de garantie est effectivement décaissé et versé au fournisseur.

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie par le crédit du 44562 ou 44566 selon la nature de la dépense prise en charge.

Il est crédité lors du versement de la retenue de garantie au fournisseur par le débit du compte 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé », si l'organisme bénéficie à la fin du trimestre d'un crédit de TVA, ou le débit du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter ».

Compte 4452 - TVA intracommunautaire due

Un compte spécifique enregistre la TVA intracommunautaire.

Les acquisitions intracommunautaires en France de biens en provenance d'un autre État membre, sont en principe, soumises à la TVA française (article 256 bis du CGI).

La collectivité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités soumises à la TVA, enregistrer :

- la TVA à payer, au crédit du compte 4452 ;
- et la TVA déductible, au débit du compte 44562 ou 44566 selon la nature de l'achat.

La collectivité acheteuse doit, lorsque l'acquisition est destinée à une de ses activités non soumises à la TVA et ne bénéficie pas du régime dérogatoire, enregistrer la TVA intracommunautaire due au crédit du compte 4452 par le débit du compte d'achat concerné (classe 6 ou 2).

Compte 44585 – TVA sur retenue de garantie

Le compte 44585 « TVA à régulariser - Retenue de garantie » enregistre la TVA sur les retenues de garanties qui ne devient déductible que lorsque le montant de la retenue de garantie est effectivement décaissé et versé au fournisseur.

Ce compte est débité du montant de la TVA afférente à la retenue de garantie par le crédit du 44562 ou 44566 selon la nature de la dépense prise en charge.

Il est crédité lors du versement de la retenue de garantie au fournisseur par le débit du compte 44583 « Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé », si l'organisme bénéficie à la fin du trimestre d'un crédit de TVA, ou le débit du compte 44567 « Crédit de TVA à reporter ».

Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Le compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » est crédité des charges portées au débit des subdivisions intéressées du compte 63 « Impôts, taxes et versements assimilés ».

Il est débité lors du règlement par le crédit du compte de disponibilités.

Compte 448 - État - Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 448 « État - Charges à payer et produits à recevoir » fonctionne selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 428 « Personnel - Charges à payer et produits à recevoir ».

*Compte 45 - Comptabilité distincte rattachée**Compte 451 - Compte de rattachement avec (à subdiviser)*

Le compte 451 est utilisé dans deux cas de figure pour assurer le dénouement financier des opérations de recettes et de dépenses :

- lorsque le service est géré en budget annexe, pour faire le lien avec le budget principal. En effet, les budgets annexes, à la différence des régies dotées de la seule autonomie financière ou de la personnalité morale, ne disposent pas de leur propre compte de disponibilités ;
- lorsque le service est un budget principal, pour faire le lien avec d'éventuels budgets annexes. Soit, par exemple, un mandat de paiement émis sur le budget annexe : le mandat est pris en charge sur le compte de la classe 4 intéressé dans la comptabilité du service, puis le compte 451 est crédité par débit du compte de la classe 4 où a été pris en charge le mandat. Lors de son règlement, le compte au Trésor de la comptabilité principale est crédité par le débit du compte 451.

Le compte 451 est également utilisé en cas de prestations réciproques entre le budget principal et le budget annexe (dépense dans le budget annexe correspondant à une recette dans le budget principal, ou inversement).

Compte 458 - Opérations pour le compte de tiers

Le compte 458 est un compte budgétaire.

Il enregistre les opérations sous mandat notamment celles réalisées en application des dispositions de la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage et celles réalisées dans le cadre des groupements de commandes en application de l'article 8 du code des marchés publics.

Il est ouvert dans la comptabilité du mandataire qui exerce, en vertu d'une convention, tout ou partie des attributions de la maîtrise d'ouvrage pour le compte du mandant.

Ce compte enregistre les opérations d'investissement et de fonctionnement exécutées pour le compte de tiers.

Il est subdivisé de manière à distinguer les opérations de dépenses de celles de recettes. Pour cela, le compte est complété respectivement du chiffre 1 « Dépenses » (compte 4581) et du chiffre 2 « Recettes » (compte 4582).

Le compte ainsi complété est par ailleurs prolongé par le numéro apporté à l'opération de mandat. Le compte ainsi constitué ne peut se terminer par zéro.

En cours d'opération, les dépenses et les recettes donnent lieu à émission de titres et de mandats. Après l'achèvement des travaux, le compte de dépenses et le compte de recettes doivent présenter en principe un solde équivalent.

La participation éventuelle du service au financement de l'opération est enregistrée au crédit du compte 4582 et au débit de la subdivision du compte 674 appropriée.

A la clôture de l'opération, la subdivision « dépenses » et la subdivision « recettes » présentent un montant égal.

Les comptes 4581 et 4582 sont alors soldés réciproquement par *opération d'ordre non budgétaire*.

Compte 46 - Débiteurs divers et créditeurs divers

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédemment décrits de la classe 4.

Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations

Le compte 462 (à terminaison 1 pour la phase amiable et à terminaison 6 pour la phase contentieuse) est débité, lors de la cession d'immobilisations, du prix de cession des éléments d'actif cédés, par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif ». Le compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » est parallèlement débité par le crédit d'un des comptes 21, 26 ou 27 où figurait l'immobilisation.

Compte 463 - Emprunts souscrits dans le public gérés par la collectivité

Les souscriptions reçues sont inscrites au crédit de la subdivision 4631 par débit du compte de disponibilités.

En fin d'émission, le montant total de la souscription est transporté au compte 163 « Emprunts obligataires » à hauteur du montant nominal de l'emprunt ; l'excédent est reversé aux souscripteurs par crédit du compte de disponibilités.

Au 31 décembre, les intérêts courus non échus sont rattachés au compte 16883 par débit du compte 66112 selon les procédures décrites en commentaire du compte 1688.

À l'échéance :

- le montant des capitaux à rembourser est porté au crédit du compte 4633 par débit du compte 163.

- le montant des intérêts à payer est inscrit au crédit du compte 4632 par le débit du compte 66111 pour les intérêts échus dans l'exercice

Les règlements sont effectués par débit du compte 4632, et le cas échéant du compte 4633, par crédit du compte au Trésor.

Compte 464 - Encaissements pour le compte de tiers

Ce compte retrace à son crédit des encaissements reçus par le service, et à son débit les reversements à effectuer à des tiers, en vertu de textes le prévoyant.

Compte 466 - Excédents de versement

Le compte 466 « Excédents de versement » est crédité par le débit du compte 47141 « Recettes perçues an excédent à réimputer » (cf commentaire des comptes 47141) ».

Il est débité par le crédit :

- du compte au Trésor lors du remboursement de l'excédent de versement ;
- d'un compte de tiers pour le montant des sommes compensées avec d'autres créances du service ;
- du compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » pour les excédents de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois⁵ et pour les excédents non remboursés au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur constatation.

Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Le compte 4671 « Autres comptes créditeurs » est crédité des sommes dues par le service à ses créanciers pour des opérations autres que celles pour lesquelles il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Les subdivisions du compte 4671 fonctionnent selon les mêmes modalités que celles retenues pour le compte 401 « Fournisseurs ».

Le compte 46717 « Autres comptes créditeurs – Cessions, oppositions » enregistre les cessions de créances ou oppositions dont le comptable assignataire est régulièrement informé.

Le compte 4672 (à terminaison 1 pour la phase amiable et 6 pour la phase contentieuse) « Autres comptes débiteurs » est débité du montant des sommes dues au service par les débiteurs autres que ceux pour lesquels il est ouvert des comptes spécifiques de la classe 4.

Le compte 4677 « Débiteurs et créditeurs divers - Différences de conversion » enregistre les variations des dettes et des créances libellées en monnaie étrangère envers les créditeurs ou débiteurs divers à la date de l'arrêté des comptes du fait de l'application du taux de conversion.

Le compte 46771 « Créditeurs divers - Différences de conversion » fonctionne selon les mêmes modalités que celles prévues pour les comptes 407 « Fournisseurs - Différences de conversion ».

Le compte 46772 « Débiteurs divers - Différences de conversion » fonctionne selon les mêmes modalités que celles décrites pour le compte 417 « Clients - Différences de conversion ».

Compte 468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir

Ce compte fonctionne dans les mêmes conditions que les autres comptes de charges à payer et de produits à recevoir.

Compte 47 - Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce compte doit être apuré dans les délais les plus brefs par imputation au compte définitif.

Compte 471 - Recettes à classer ou à régulariser

Le compte 4711 « Versements des régisseurs » est :

- crédité par le débit du compte de disponibilités, lors du versement des sommes par le régisseur ;
- débité par le crédit des comptes concernés de la classe 7, lors de la prise en charge du titre de régularisation émis par l'ordonnateur.

Ce compte est apuré en fin d'exercice.

Le compte 4712 « Virements réimputés » est :

⁵ Seuil fixé à 8 euros.

- crédité par le débit du compte de disponibilités, lors de la réimputation du virement ;
- débité par le crédit du compte de disponibilités lors du règlement (régularisation).

Les sommes enregistrées sur ce compte sont régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Le compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » est crédité par le débit du compte de disponibilités. Ces recettes sont portées sur le relevé P 503.

Compte 4714 – Recettes à réimputer

Le compte 4714 « Recettes à réimputer » est subdivisé selon qu'il s'agit de recettes perçues en excédent à réimputer (compte 47141), de frais de saisie perçus avant prise en charge (compte 47142) ou de flux d'encaissement à réimputer (compte 47143).

Le compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » enregistre les recouvrements sur les titres de recettes supérieurs aux restes à recouvrer figurant sur ce titre, quelle que soit l'origine de l'excédent constaté (encaissement ou annulation).

Le compte 471411 « Excédents à réimputer – Personnes physiques » retrace les excédents à réimputer des particuliers (débiteurs de droit privé – personnes physiques).

Le compte 471412 « Excédents à réimputer – Personnes morales » retrace les excédents à réimputer des autres débiteurs (personnes morales de droit public ou de droit privé).

Le compte 47141 est crédité par le débit du compte au Trésor. Il est débité :

- par le crédit du compte de tiers intéressé pour les titres de recettes non encore recouverts du débiteur concerné (cas des personnes physiques) ;
- par le crédit du compte 466 « Excédent de versement » autrement.

Le compte 47142 « Frais de saisie perçus avant prise en charge » est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des frais de saisie non encore pris en charge. Le compte 47142 est débité par le compte de restes à recouvrer où figurent les frais lorsqu'ils auront été pris en charge selon les modalités décrites aux commentaires du compte 4781.

Le compte 47143 « Flux d'encaissement à réimputer » est crédité par le débit du compte au Trésor, pour le montant des flux d'encaissement qui n'ont pu être affectés automatiquement à l'émargement de titre de recettes. Le compte 47143 est débité par le(s) compte(s) de reste(s) à recouvrer que l'encaissement destiné à apurer.

Compte 4716 – Versements des mandataires

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue aux articles L.1611-7 et/ou L.1611-7-1 du CGCT, le compte 4716 est crédité par le débit du compte au Trésor du montant des recettes encaissées par le mandataire et reversées à la collectivité avant une reddition des comptes.

Lors de la reddition des comptes permettant la prise en charge des titres de recettes correspondant aux encaissements, le compte 4716 est débité par le crédit du compte de prise en charge 4675 « Mandataire – Opérations déléguées - Recettes ».

Compte 4717 – Recettes relevé Banque de France

Le solde des comptes 4717 « Recettes relevé Banque de France » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France (BDF) concernant la collectivité ou l'établissement qui n'ont pu être imputés de façon certaine (restes à régulariser). Les sommes enregistrées à ce compte doivent être régularisées dans les deux mois suivant leur encaissement.

Le compte 47171 « Recettes relevé BDF – Hors Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité, unitairement (lignes du relevé BDF) ou globalement (total du relevé BDF), du montant des encaissements précités par le débit du compte au Trésor, les autres sommes figurant sur le relevé étant directement imputées au crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres... à ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé banque de France (émargements du ou des encaissements initiaux dans Hélios) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Le compte 47172 « Recettes relevé BDF – Héra » retrace les encaissements figurant sur le relevé banque de France qui ne peuvent être imputés de façon certaine à un compte déterminé au moment où ils sont enregistrés (nécessité d'informations complémentaires) :

- il est crédité du montant total des encaissements figurant sur le relevé BDF par le débit du compte au Trésor ;
- il est débité au fur et à mesure de l'apurement du relevé banque de France (après émargements du ou des encaissements initiaux dans CloHélios, application d'apurement de relevés BDF) par le crédit des comptes de tiers et financiers idoines (comptes de restes à recouvrer, comptes de recettes perçues avant émission de titres...).

Compte 4718 – Recettes à classer ou à régulariser

Ce compte enregistre les opérations d'encaissement avant émission de titre autre que ceux précités. Le compte 4718 est crédité par le débit du compte 515 lors de l'encaissement. Il est débité par le crédit du compte budgétaire lors de l'émission du titre de régularisation.

L'utilisation de ce compte ne peut être qu'exceptionnelle. Les sommes enregistrées à ce compte doivent être régularisées dans le mois suivant leur encaissement.

Compte 472 - Dépenses à classer ou à régulariser

Les sommes enregistrées sur les subdivisions de ce compte sont à régulariser dans le mois de la constatation de leur paiement.

Le compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » est :

- débité lors des paiements par le crédit du compte de disponibilités ;
- crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de paiement.

Le compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » enregistre des dépenses répétitives, réglées sans mandatement préalable, telles celles afférentes aux annuités d'emprunts, aux taxes et redevances des télécommunications, aux redevances de machines à affranchir et aux redevances d'électricité.

Le compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » est :

- débité des commissions relatives à l'encaissement de recettes publiques par carte bancaire lors de la réception de l'avis de mouvement Banque de France par le crédit du compte 5115 « Cartes bancaires à l'encaissement » ;
- crédité par le débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés » lors de l'émission mensuelle du mandat de paiement.

Le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » enregistre les opérations relatives aux dépenses réglées dans mandatement préalable autres que celles précitées. Le compte 4728 est débité lors du paiement par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité par le débit du compte budgétaire intéressé lors de l'émission du mandat de paiement.. L'utilisation de ce compte ne peut être qu'exceptionnelle.

Compte 475 – Recettes sur rôles

Les comptes 475 sont utilisés pour retracer la gestion des rôles :

- dans la comptabilité du budget gestionnaire pendant la phase amiable et contentieuse ;
- dans la comptabilité du budget bénéficiaire pendant la phase contentieuse après le transfert des rôles par le budget gestionnaire vers le budget bénéficiaire à la fin de la phase amiable.

Compte 4751 – Recettes sur rôles

Le compte 4751 est débité lors de la prise en compte d'un rôle par :

- le crédit du compte 4757 « Produits sur rôle » ;
- le crédit du compte 4758 « TVA sur rôle » si le rôle est soumis à TVA.

Il est également débité à la suite du rapprochement du rôle et du titre exécutoire du montant des encaissements effectués au préalable sur le rôle par le crédit du compte de prise en charge définitif.

Il est crédité par :

- le débit du compte au Trésor lors des encaissements effectués sur le rôle ;
- le débit du compte de prise en charge définitif lors du rapprochement avec le titre ayant force exécutoire.

Compte 4757 – Produits sur rôle

Le compte 4757 est crédité par le débit du compte 4751 lors de la prise en compte du rôle. Il est débité par un débit moins sur le compte de prise en charge à la suite du rapprochement du rôle et du titre ayant force exécutoire.

Compte 4758 – TVA sur rôle

Le compte 4758 est crédité lors de la prise en compte du rôle pour le montant de la TVA. Il est débité lors du rapprochement du rôle avec le titre ayant force exécutoire par le crédit du compte 44571 « Etat- TVA collectée ».

Compte 4759 – Versements du tiers en charge du rôle

Ce compte est utilisé dans la comptabilité du budget bénéficiaire dans le cas de rôle multi-budgets pour comptabiliser les reversements effectués par le budget gestionnaire au budget bénéficiaire. Lors du versement des avances le compte 4759 est crédité par le débit du compte au Trésor (et le compte 4758 si le rôle est soumis à TVA).

A la fin de la phase amiable l'ensemble des rôles comptabilisés dans le budget gestionnaire pour le compte du budget bénéficiaire concernant le budget bénéficiaire sont transférés. Le compte 4759 est alors débité du montant des avances précédemment comptabilisées par le crédit du compte 4751.

Comptes 476 et 477 - Différences de conversion

Lors de leur constatation, les créances et dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées en euros sur la base du dernier cours de change.

À la fin de chaque exercice, leur montant fait l'objet d'une évaluation au dernier taux en vigueur, les éventuelles différences de conversion sont inscrites aux comptes 476 ou 477.

Le compte 476 « Différences de conversion - Actif » est ainsi débité des pertes latentes constatées (diminution de créances ou augmentation de dettes), par le crédit des comptes de créances ou des comptes de dettes. Les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour pertes de change au compte 1515.

Dans le cas contraire, le compte 477 « Différences de conversion - Passif » est crédité des gains latents constatés (augmentation de créances ou diminution de dettes), par le débit des comptes de créances ou de dettes.

Compte 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices

En fin d'exercice, le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » enregistre à son débit les charges à répartir sur plusieurs exercices qui comprennent les frais d'émission des emprunts par le crédit du compte 79 « Transferts de charges ». Il est crédité, à la clôture de chaque exercice, par le débit du compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » du montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice, également en ce qui concerne l'exercice du transfert.

Toute inscription au compte 481 « Charges à répartir » ne peut résulter que de dispositions réglementaires la prévoyant expressément, après délibération de l'assemblée.

Compte 4816 - Frais d'émission des emprunts et des bons à moyen terme négociables

Les frais de publicité et les diverses commissions dues aux organismes bancaires constituent des charges d'exploitation comptabilisées au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Ces frais peuvent être :

- soit maintenus en charges d'exploitation pour la totalité dans l'exercice où ils sont exposés ;
- soit répartis sur plusieurs exercices, mais dans ce cas, leur durée de répartition ne peut excéder la durée de l'emprunt. En revanche, cette durée peut être plus courte que celle de l'emprunt.

Dans cette seconde hypothèse, le compte 4816 est débité en fin d'exercice du montant de ces frais par le crédit du compte 791 « Transferts de charges d'exploitation » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

À la clôture de chaque exercice, le compte 6812 « Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir » est débité par le crédit du compte 4816 au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes (opération d'ordre budgétaire) établis par l'ordonnateur.

Compte 4817 - Pénalités de renégociation de la dette

Qu'elles soient capitalisées ou non, les indemnités de renégociation de la dette imputées au compte 668 « Autres charges financières » peuvent faire l'objet d'un étalement sur une période ne devant pas excéder la durée de l'emprunt initial restant à courir avant la renégociation, sauf si le nouvel emprunt est d'une durée inférieure à celle de l'emprunt initial.

Par ailleurs, si une restructuration de dette concernant plusieurs emprunts est assortie d'une indemnité globale, l'étalement de cette indemnité doit être réalisé sur la durée pondérée restant à courir des différents emprunts avant renégociation, ou sur la durée du nouvel emprunt si celle-ci est plus courte.

Le compte 4817 est débité en fin d'exercice du montant de ces pénalités par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » au vu d'un mandat et d'un titre de recettes établis par l'ordonnateur (opération d'ordre budgétaire).

À la fin de chaque exercice, le compte 6862 « Dotation aux amortissements des charges financières à répartir » est débité par le crédit du compte 4817.

Ce mécanisme s'applique également aux pénalités de remboursement anticipé liées au refinancement de la dette (cf. commentaire du compte 166).

Lorsque les indemnités de renégociation ne sont pas capitalisées mais étalées par intégration dans le montant des intérêts du nouvel emprunt, l'opération se traduit par l'émission d'un mandat au compte 668 (cf. commentaire du compte 668).

Compte 4818 - Charges à étaler

Le compte 4818 « Charges à étaler » ne peut être utilisé que sur autorisation conjointe des ministres chargés du budget et des collectivités locales.

Les montants figurant en solde débiteur de ce compte à l'ouverture des comptes en 2008 sont amortis selon les modalités décrites ci-dessus.

Compte 486 - Charges constatées d'avance

Le compte 486 est débité en fin d'exercice, du montant des charges enregistrées en section d'exploitation alors qu'elles ne se rapportent pas ou qu'elles ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours, par le crédit des comptes de la classe 6 qui ont supporté la dépense. Cette opération donne lieu à émission d'un mandat de réduction ou d'annulation.

Il est crédité au cours de l'exercice suivant par le débit du compte de charges approprié.

Compte 487 - Produits constatés d'avance

Le compte 487 est crédité en fin d'exercice du montant des produits enregistrés en section d'exploitation alors qu'ils ne se rapportent pas ou qu'ils ne se rapportent qu'en partie à la gestion en cours par le débit des comptes de la classe 7 qui ont supporté la recette. Cette opération donne lieu à émission d'un titre de réduction ou d'annulation.

Il est débité au cours de l'exercice suivant par le crédit du compte de produits approprié.

Compte 49 - Dépréciations des comptes de tiers

Ces comptes n'enregistrent jamais d'opérations budgétaires.

Les comptes sont crédités en fin d'exercice par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants » par opération d'ordre semi-budgétaire.

Lorsqu'une créance est devenue irrécouvrable, la dépréciation constituée est reprise parallèlement à la constatation de la charge résultant de l'admission en non-valeur : les comptes 491 et 496 sont alors débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet, les comptes 491 et 496 sont débités par le crédit du compte 7817 « Reprises sur dépréciations des actifs circulants ».

1.5. CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec le Trésor, les banques et les établissements financiers. Par extension, les comptes financiers comprennent les comptes relatifs aux placements de trésorerie autorisés.

Compte 50 - Valeurs mobilières de placement

Par valeurs mobilières de placement, le plan comptable général désigne les « titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance » par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27.

Compte 506 - Obligations

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de cession d'obligations s'opère de la façon suivante :

Obligations souscrites lors d'une émission

Le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte de disponibilités au vu d'un ordre de paiement émis par l'ordonnateur du prix de souscription ou d'acquisition des titres.

Obligations acquises sur le marché secondaire

Le compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » est débité par le crédit du compte de disponibilités.

Dès émission de l'ordre de paiement, le compte 506 « Obligations » est débité par le crédit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser ».

Les frais de commissions sont comptabilisés au débit du compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

☞ *Obligations vendues sur le marché secondaire*

- 1^{er} cas : le prix de cession est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte de disponibilités est débité du montant de la cession par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour la valeur brute comptable (en principe le coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la plus-value réalisée.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 est débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

- 2^{ème} cas : le prix de cession est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte 506 « Obligations » est crédité du montant de la valeur brute comptable par le débit :

- du compte de disponibilités pour le montant de la valeur de cession ;
- du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » pour le montant de la différence entre le prix d'acquisition et le prix de cession.

Lors de l'émission du mandat, le compte 4728 est crédité par le débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

☞ *Obligations venant à l'échéance*

- 1^{er} cas : le montant du remboursement est égal au prix d'acquisition.

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission du titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

- 2^{ème} cas : le montant du remboursement est supérieur au prix d'acquisition.

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

- du compte 506 « Obligations » pour le montant du prix d'acquisition ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le surplus.

Le compte 4713 est débité par le crédit :

- du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » pour le montant des intérêts ;
- du compte 767 « Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » pour le surplus ;
- 3^{ème} cas : le montant du remboursement est inférieur au prix d'acquisition.

Le compte de disponibilités est débité par le crédit :

- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant des intérêts ;
- du compte 506 « Obligations » pour le montant de la valeur de cession.

Le compte 4713 est débité lors de l'émission du titre de recettes par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement ».

Le compte 506 est crédité par le débit du compte 4728 « Autres dépenses à régulariser » du montant de la moins-value.

L'apurement du compte 4728 s'effectue lors de l'émission du mandat imputé au débit du compte 667 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ».

Compte 507 - Bons du Trésor et bons d'épargne PTT

La comptabilisation des opérations d'acquisition et de remboursement des bons du Trésor et des bons d'épargne PTT s'effectue de la façon suivante :

☞ Acquisition de bons du Trésor et de bons d'épargne PTT

Le compte 507 « Bons du Trésor et bons d'épargne PTT » est débité par le crédit du compte de disponibilités au vu d'un ordre de paiement établi par l'ordonnateur du montant des prix de souscription ou d'acquisition. En cas d'intérêts précomptés, ce compte est débité par le crédit du compte 764 du montant de ces intérêts. Si une fraction de ces intérêts concerne des exercices ultérieurs, le compte 487 est crédité à due concurrence.

☞ Remboursement de bons du Trésor et de bons d'épargne PTT (anticipé ou à l'échéance)

Le compte de disponibilités est débité du montant du remboursement par le crédit :

- du compte 507 « Bons du Trésor et bons d'épargne PTT » pour la valeur brute comptable (en principe le coût d'entrée) ;
- du compte 4713 « Recettes perçues avant émission des titres » pour le montant de la différence entre le montant du remboursement et le prix d'acquisition.

Lors de l'émission du titre de recettes, le compte 4713 est débité par le crédit du compte 767 « Produits nets sur valeurs mobilières de placement ».

Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte enregistre notamment les titres d'emprunts émis ou garantis par l'État, les parts de fonds communs de placements et actions de SICAV autorisées.

Le schéma comptable des opérations d'acquisition et de cession des autres valeurs mobilières et créances assimilées est identique à celui décrit pour les opérations relatives à l'acquisition et à la cession d'obligations.

Compte 51 - Banques, établissements financiers et assimilés

Compte 5113 - Effets à l'encaissement

Ce compte est débité par le crédit du compte de redevable concerné lors de la remise à l'encaissement de chèques-restaurant, de chèques emplois services universels, de chèques d'accompagnement personnalisés, de titres - emplois services ou encore de chèques-vacances.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées qui sera in fine imputée au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

Le compte 5115 n'est mouvementé que lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé auprès du régisseur.

Le compte 5115 est débité à J + 1 au vu du ticket message édité par le terminal de paiement électronique du montant brut des encaissements effectués à J par le crédit du compte 4711 « Versements des régisseurs ».

Il est crédité par le débit du compte de disponibilités pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées.

Lorsque l'encaissement a été opéré par un terminal de paiement installé sans le poste comptable, l'encaissement est directement enregistré au débit du compte de disponibilités, le jour de la transaction au guichet.

Cet enregistrement s'effectue pour le montant brut, les commissions prélevées relatives aux encaissements par carte bancaire opérés par un terminal de paiement installé dans le poste comptable étant prises en charge par l'État.

Compte 5116 - TIP à l'encaissement

Le compte 5116 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation de la diminution de la créance du service (compte « clients ») et, d'autre part, la constatation de l'encaissement des fonds (compte au Trésor).

Il est débité par le crédit du compte « clients ». Il est crédité par le débit du compte au Trésor.

Comptes 5117 - Valeurs impayées

Compte 51172 - Chèques impayés

Le compte 51172 « Chèques impayés » est destiné à suivre les chèques impayés ayant donné lieu à crédit immédiat. Leur régularisation doit intervenir dans les meilleurs délais.

Il est débité par le crédit du compte de disponibilités du montant des chèques impayés. Il est crédité par le débit du compte au Trésor lors de la régularisation.

En l'absence de régularisation, l'apurement du compte 51172 est effectué dans les conditions suivantes : le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance d'origine.

Aussi, le redevable se trouve placé vis-à-vis du service ou de l'établissement public dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque ; l'opération est purement et simplement annulée en constatant une écriture de débit au compte de prise en charge du titre, crédité à l'origine, par le crédit du compte 51172.

Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux ⁶ et que la provision est devenue insuffisante du fait du tiré, la partie versante est libérée et seule la responsabilité du comptable peut être mise en cause.

Dans ce cas le compte 51172 est crédité par le débit du compte 429 « Déficit et débet des comptables et régisseurs », au vu de l'arrêté de débet pris à l'encontre du comptable, comme indiqué dans les commentaires du compte 429.

Compte 51175 - Cartes bancaires impayées

Le compte 51175 « Cartes bancaires impayées » est destiné à suivre les incidents de paiement.

Il est débité par le crédit du compte au Trésor du montant des incidents de paiement.

Il est crédité par le débit du compte au Trésor lors de la régularisation, ou du compte de tiers concerné en l'absence de régularisation.

Compte 51176 - TIP impayés

À l'instar du compte 5116, le compte 51176 permet de gérer le décalage temporaire entre, d'une part, la constatation du TIP impayé (compte au Trésor) et, d'autre part, la constatation du rétablissement de la créance de la collectivité (compte « clients »).

⁶ Loi n° 85-695 du 11 juillet 1985 portant dispositions d'ordre économique et financier a modifié la durée de validité du chèque qui est désormais de un an à compter de la date d'expiration du délai de présentation.

Il est débité par le crédit du compte au Trésor. Il est ensuite crédité par le débit du compte « clients ».

Compte 51178 – Autres valeurs impayées

Le compte 51178 permet de retracer les rejets de prélèvements. Lors de la constatation du rejet le compte 51178 est débité par le crédit du compte 515. Il est crédité par le débit du compte 515, lors de la régularisation de l'impayé, ou du compte du redevable en l'absence de régularisation.

Compte 5118 – Autres valeurs à l'encaissement

Le compte 5118 est utilisé pour retracer les recouvrements par prélèvements automatiques. A l'échéance il est débité par le crédit du compte du redevable. Il est crédité par le débit du compte 515 à réception du relevé de la Banque de France pour le montant net des encaissements effectués et par le débit du compte 4722 « Commissions bancaires en instance de mandatement (carte bancaire) » pour le montant des commissions prélevées qui sera in fine imputé au compte 627 « Services bancaires et assimilés ».

Compte 515 - Compte au Trésor

En application de l'article 43 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (principes fondamentaux), les fonds des établissements publics sont déposés au Trésor.

Tous les décaissements et encaissements, quel que soit leur mode sont constatés au compte 515.

Compte 516 – Comptes de placements (court terme)

Compte 5162 – Comptes à terme

Le compte 5162 retrace les sommes placées sur des comptes à terme. Les conditions d'ouverture et de gestion d'un compte à terme sont définies dans l'instruction n°04-004-K1 du 12 janvier 2004.

Le compte 5162 est débité par le crédit du compte au Trésor lors de l'alimentation du compte à terme. Il est crédité du montant du principal lors de la clôture du compte à l'échéance par le débit du compte au Trésor pour le montant du principal et des intérêts. Les intérêts sont comptabilisés au crédit du compte 4713 (recettes perçues avant émission de titre). Le compte 4713 est soldé lors de l'émission du titre au compte 768 (Autres produits financiers).

Compte 518 - Intérêts courus

Le compte 518 sert à retracer les intérêts courus non échus, à payer ou à recevoir à la fin d'exercice, notamment sur les lignes de trésorerie ou sur valeurs mobilières de placement.

Le compte 5186 « Intérêts courus à payer » est crédité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le débit du compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs » (opération d'ordre semi-budgétaire).

Une opération de contre-passation est effectuée au début de l'exercice suivant.

Le compte 5187 « Intérêts courus à recevoir » est débité en fin d'exercice des intérêts courus non échus par le crédit du compte 764 « Revenus des valeurs mobilières de placement » ou du compte 768 « Autres produits financiers » selon la nature des intérêts à recevoir (*opération d'ordre semi-budgétaire*).

Compte 519 - Concours financiers à court terme

Le compte 519 est destiné à recevoir le montant des fonds provenant de l'ouverture d'une ligne de crédit dans un établissement financier (compte 5193).

Il est crédité par le débit du compte de disponibilités lors de l'encaissement des fonds, au vu de la délibération produite au comptable.

Il est débité lors du remboursement de ces fonds par le crédit du compte de disponibilités, les intérêts étant enregistrés au compte 6615 « Intérêts des comptes courants et de dépôts créditeurs ».

En fin d'exercice, les intérêts courus non échus sont portés au débit du compte 6615 par le crédit du compte 5186 « Intérêts courus à payer ».

L'article 25 de la loi du 15 mars 2001 relative aux nouvelles régulations économiques a modifié l'article L.213-3 du code monétaire et financier, en autorisant les collectivités locales à émettre des titres de créances négociables. Il s'agit, au terme de l'article 19 de la loi n° 91-716 du 26 juillet 1991, de "titres émis au gré de l'émetteur, négociables sur un marché réglementé, qui représentent chacun un droit de créance pour une durée déterminée". Le compte 5194 "Billets de trésorerie" retrace l'émission de titres de créances négociables émis pour une durée variant de 1 jour à 1 an, dénommés billets de trésorerie (BT).

Les billets de trésorerie ont vocation à fournir des ressources de trésorerie pour une durée de 1 an maximum. Ils sont émis à un rythme défini par l'émetteur et selon les besoins de disponibilités de celui-ci. Dès lors ils peuvent être rapprochés des lignes de crédit de trésorerie destinées à faire face à un besoin ponctuel de disponibilités. Aussi, ces opérations de financement à court terme sont-elles comptabilisées hors budget (voir les commentaires du compte 168 "Autres emprunts et dettes assimilées").

Compte 54 - Régies d'avances

Le compte 5411 « Régisseurs d'avances (avances) » est débité, conformément aux dispositions de l'instruction interministérielle relative aux régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et des établissements publics locaux, du montant des avances consenties par le crédit du compte de disponibilités.

Il est crédité par le débit :

- des comptes budgétaires intéressés, du montant des pièces de dépenses remises par le régisseur et faisant l'objet de l'émission d'un mandat de dépense ;
- du compte de disponibilités, du montant des avances inemployées reversées par les régisseurs.

Le compte 5412 « Régisseurs de recettes (fonds de caisse) » est débité du montant de l'avance pour fonds de caisse par le crédit du compte au Trésor. Il est crédité lors du reversement de cette avance par le débit du compte de disponibilités.

Le compte 5421 « Administrateurs de legs » est :

- débité du montant des recettes annuelles par le crédit du compte 461 « Dons et legs en instance » ;
- crédité du montant des dépenses annuelles par le débit du compte 461, et à la reddition du compte final par l'administrateur par le débit du compte au Trésor pour la somme nette revenant à la collectivité.

Compte 5428 – Disponibilités chez d'autres tiers

Dans le cadre d'une convention de mandat prévue à l'article L. 1611-7 du CGCT, le compte 5428 « Disponibilités chez d'autres tiers » enregistre l'avance permanente versée par l'entité, agissant en tant que mandant, au mandataire. Cette avance permanente s'analyse comme un fonds de caisse destiné à garantir une trésorerie minimale au mandataire. En application de l'article D. 1611-21 du CGCT, elle est notamment destinée à fournir l'alimentation initiale du compte de dépôt de fonds au Trésor que doit obligatoirement ouvrir un organisme mandataire non doté d'un comptable public.

Le compte 5428 est débité, au vu d'un ordre de paiement émis et signé par l'ordonnateur, par le crédit du compte au Trésor à hauteur du montant de l'avance permanente versée au mandataire. Cette avance est reconstituée suivant la même écriture lorsqu'elle a été consommée pour le paiement des dépenses au vu des justificatifs fournis par le mandataire.

Le compte 5428 est crédité :

- par le débit du compte 515 lors du remboursement de l'avance par le mandataire, au vu d'un ordre de recette émis et signé par l'ordonnateur ;
- par le débit du compte 4093 "Mandat-Avance de fonds ou remboursement de débours" à hauteur de la fraction de l'avance permanente éventuellement utilisée pour faire face, de façon temporaire, à des dépenses insuffisamment couvertes par l'avance de fonds consenties (cf commentaire du compte 4093).

Compte 55 - Avances de trésorerie versées

Les subdivisions de ce compte sont débitées des avances de trésorerie consenties conformément à la réglementation et créditées des remboursements.

Compte 58 - Virements internes

Compte 580 - Opérations d'ordre budgétaires

Le compte 580 « Opérations d'ordre budgétaires » est un compte de passage utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il doit se trouver soldé.

Il est utilisé lors de la comptabilisation des opérations d'ordre budgétaires en raison du décalage pouvant exister entre la comptabilisation des titres et celle des mandats correspondants.

Dans ce cas, le comptable demande à l'ordonnateur l'émission du titre ou du mandat dans les meilleurs délais et en tout état de cause avant la fin de l'exercice.

Compte 584 - Encaissements par lecture optique

Le compte 584 est utilisé pour les opérations d'encaissement par lecture optique pour gérer le décalage temporaire entre la mise à jour du fichier des débiteurs et la constatation des écritures comptables d'encaissements.

Ce compte est :

- débité en J des encaissements effectués par le crédit du compte de tiers sur lequel figure le reste à recouvrer ;
- crédité en J+1, après édition du journal Trésor-recettes, par le débit du compte au Trésor.

Compte 586 – Opérations financières entre le budget principal et ses budgets comptablement rattachés

Le compte 586 est dédié au suivi des opérations financières entre un budget principal et ses budgets comptablement rattachés (budget annexe, CCAS, caisse des écoles). Il n'est mouvementé que dans le budget principal et doit représenter un solde nul à la clôture de l'exercice. Ces opérations peuvent être à l'origine du budget principal ou du budget annexe.

Compte 587 – Compte pivots

Ces comptes doivent être soldés à la clôture de l'exercice.

Compte 5871 – Compte pivot – encaissement régie à ventiler

Ce compte permet de traiter les encaissements effectués via des régies « tous produits ». Il retrace l'encaissement des fonds remis par le régisseur avant d'imputer ces fonds aux comptes de tiers correspondants à la nature juridique de l'encaissement.

Ce compte est crédité par le débit du compte au Trésor des sommes encaissées par le régisseur avant remise des pièces comptables. Il est crédité par le débit des comptes de tiers concernés au moment de la remise des pièces justifiant ces encaissements par le régisseur au comptable.

Compte 5872 – Compte pivot – admission en non-valeur

Le compte 5872 est débité par le crédit des comptes de prise en charge lors de la prise en compte de la liste des pièces admises en non-valeur dans l'application du comptable. Il est crédité par le débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur » lors de la prise en charge du mandat d'amission en non-valeur.

Compte 588 – Autres virements internes

Ce compte est utilisé pour des opérations de rectification sur journée de trésorerie close en lieu et place du compte 515. Il est également utilisé lors des opérations de ventilation/ fusion pour apurer le solde des comptes du budget source et intégrer les soldes de ces mêmes comptes du budget source.

Dans le budget collectivité source :

- les comptes débiteurs sont crédités en contrepartie du débit du compte 588 « Autres virements internes » ;
- les comptes créditeurs sont débités du crédit du compte 588 « Autres virements internes ».

Dans le budget collectivité cible :

- les comptes débiteurs sont soldés en contrepartie du compte 588 « Autres virements internes » ;
- les comptes créditeurs sont soldés en contrepartie du compte 588 « Autres virements internes ».

Compte 589 – Comptes techniques Hélios

Ces comptes sont utilisés lors des opérations de migration, de reprise de balance d'entrée ou de fusion/ ventilation. Ils sont soldés à l'issue de ces opérations.

Compte 5891 – Reprise des balances d'entrée

En date du dernier jour comptable de l'exercice N, le compte 5891 est débité (crédité) par le crédit (débit) des comptes présentant un solde à la fin de l'exercice et éligibles à la reprise en balance d'entrée de l'exercice suivant. En N+1 le compte est soldé par les comptes à reprendre en balance d'entrée.

Compte 5892 – Migration Hélios

Le compte 5892 est utilisé pour les opérations de migration du compte 515 présent dans l'ancienne application vers la nouvelle application.

Compte 59 - Dépréciations des comptes financiers

Ces comptes n'enregistrent jamais d'opérations budgétaires.

Ils sont crédités du montant en fin d'exercice par le débit du compte 6866 « Dotations aux dépréciations des éléments financiers » par opération d'ordre semi-budgétaire.

Lorsque la dépréciation est devenue, en tout ou partie, sans objet, les comptes 59 sont débités par le crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des éléments financiers ». Tel est le cas notamment lorsque les valeurs mobilières de placement qui se sont dépréciées font l'objet d'une cession.

1.6. CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature y compris celles concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale ou courante du service ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les charges d'exploitation normales et courantes sont enregistrées sous les comptes 60 à 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67.

Le compte 68 « Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions » se rapporte aux charges calculées, c'est-à-dire aux charges dont le montant est évalué selon des critères appropriés. Il comporte des subdivisions distinguant les charges d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les charges l'impôt sur les bénéfices (compte 69).

Les comptes 60 à 69 ne doivent pas enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles », 23 « Immobilisations en cours », 26 « Participations et créances rattachées à des participations », 27 « Autres immobilisations financières » et 50 « Valeurs mobilières de placement ».

Toutefois lorsque les services techniques réalisent eux-mêmes ces immobilisations, les dépenses sont inscrites dans les comptes de charges correspondant à leur nature et, en fin d'exercice, elles sont transférées par écriture d'ordre budgétaire au débit du compte de bilan (21, 23 ou 203) par le crédit d'une subdivision du compte 72 « Production immobilisée » (opération d'ordre budgétaire).

Compte 60 - Achats et variation des stocks

Au compte 60 sont enregistrés :

- les achats d'approvisionnements et de marchandises à stocker (comptes 601, 602 et 607) et les variations de stocks afférentes (compte 603) ;
- les achats de biens ou services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production (comptes 604 et 605) ;
- les achats d'approvisionnements non stockables ou non stockés (compte 606) tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin, et dont les existants neufs, en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 486 ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601 à 607, au prix d'achat.

Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxes récupérables (TVA déductible).

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ».

Les frais accessoires d'achat payés à des tiers (transports, commissions, assurances...) sont comptabilisés aux comptes d'achats concernés (601 à 607) lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements.

Lorsque les marchandises ou les approvisionnements ont été reçus et non la facture correspondante, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter en fin d'exercice les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont enregistrés au crédit des comptes d'achats correspondants et donnent lieu à une réduction du mandat initial.

Le compte 609 enregistre à son crédit 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 la comptabilisation de ces factures ainsi que les avoirs correspondant à une remise.

L'avoir donne lieu à émission d'un titre de recettes imputé au crédit du compte 609 par le débit du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs ».

Compte 601 - Achats stockés - Matières premières et fournitures

Compte 602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes 601, 602 et 607 correspondent aux comptes 31, 32 et 37.

Les achats sont inscrits au débit des comptes 601, 602, 607, au prix d'achat, par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)


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

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032, 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnement et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur desdits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final (stock de sortie) et le stock initial (stock d'entrée), abstraction faite des provisions pour dépréciation.

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

Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 et 6032, d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs selon qu'il y a un stockage ou un déstockage en fin d'exercice. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises d'une part, et des approvisionnements, d'autre part.

Le fonctionnement des subdivisions du compte 603 figure au commentaire de la classe 3 « Comptes de stocks et en-cours ».

 *Particularité : tenue des comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale*

En principe, l'inventaire permanent est tenu en comptabilité analytique.

Les services peuvent toutefois tenir cet inventaire permanent dans les comptes correspondants de la classe 3 suivant les modalités ci-après.

En ce qui concerne les stocks d'approvisionnements et de marchandises, les comptes 601, 602 et 607 sont débités par le crédit des comptes intéressés de la classe 4.

En cours d'exercice, les comptes de stocks (31/32 et 37) fonctionnent comme des comptes de magasins ; ils sont débités des entrées par le crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 « Variation des stocks » et crédités des sorties par le débit des comptes 6031, 6032 et 6037.

Compte 604 - Achats d'études et prestations de services

Les achats d'études et de prestations de services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production du service sont inscrits au débit de ce compte.

Compte 605 - Achats de matériel, équipements et travaux

Sont imputés à ce compte les achats de matériel, équipements et travaux incorporés directement aux ouvrages et travaux fabriqués par le service.

Compte 606 - Achats de matières et fournitures non stockées

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de stocks et dont les existants à la clôture de l'exercice sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu d'un mandat d'annulation émis à cet effet.

Les achats sont inscrits au compte 606 au prix d'achat par le crédit du compte 4011 « Fournisseurs - Exercice courant ».

Compte 607 - Achats de marchandises

Le compte 607 enregistre les achats de marchandises stockées qui sont destinées à être revendues en l'état.

Compte 609 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, *non déduit des factures d'achats*, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures. Ce compte est crédité du montant des dites sommes par le débit du compte 4097 « Fournisseurs - Autres avoirs » au vu d'un titre de recettes.

Les avoirs correspondant à des retours sur achats sont comptabilisés au crédit des comptes d'achats concernés.

Comptes 61/62 - Autres charges externes

Sont comptabilisées dans les comptes 61/62 les charges externes, autres que les achats, en provenance de tiers. Ces charges externes sont scindées en deux comptes 61 « Services extérieurs » et 62 « Autres services extérieurs ».

*Compte 61 - Services extérieurs**Compte 611 - Sous-traitance générale*

Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrites aux comptes 604 et 605.

Compte 612 - Redevances de crédit-bail

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 moyennant une prime convenue à l'avance tenant compte pour partie au moins des versements effectués à titre de loyers.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées « redevances » ou « loyers ».

Le bien ne doit pas figurer à l'actif du bilan du service qui l'utilise tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges d'exploitation à inscrire à l'un des comptes suivants :

- 6122 « Crédit-bail mobilier » ;
- 6125 « Crédit-bail immobilier ».

Lorsque le service devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour le prix contractuel de cession.

Le montant des redevances de crédit-bail restant à courir constitue une information financière à porter au compte 8016, au titre des engagements donnés par le service.

Compte 613 - Locations, droits de passage et servitudes diverses

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

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils sont payés au cours de ces derniers ; les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice doivent donc figurer au compte 408 « Fournisseurs - Factures non parvenues ».

Les locations versées s'imputent au compte 6132 « Locations immobilières » ou au compte 6135 « Locations mobilières » selon que le bien loué est un immeuble ou un bien meuble. Les loyers versés d'avance à titre de garantie sont comptabilisés au compte 275 « Dépôts et cautionnements versés ».

Le droit au bail versé pour le rachat d'un fonds de commerce n'est pas imputé au compte 613, mais au compte 206 « Droit au bail ».

Le compte 6137 enregistre l'ensemble des redevances, droits de passage et servitudes diverses, à savoir :

- redevances et loyers pour utilisation de réseaux, propriété de tiers ;
- redevances pour occupation du domaine public ;
- indemnités consécutives à l'implantation de réseaux sur les propriétés privées.

Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Sont imputées au compte 614 « Charges locatives et de copropriété » l'ensemble des charges résultant du contrat de location et notamment les taxes locatives et les impôts éventuellement remboursés au bailleur.

Compte 615 - Entretien et réparations

En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparations doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations sur les constructions peuvent faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

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

Compte 617 - Études et recherches

Les frais d'études et de recherches qui ne visent pas à la réalisation d'un investissement doivent être imputés à ce compte.

Les frais d'études de réorganisation ou de restructuration des services peuvent faire l'objet d'un étalement ne pouvant excéder cinq années.

Dans cette hypothèse, le compte 4818 « Charges à étaler » est débité en fin d'exercice par le crédit du compte 791 « Transferts de charges de fonctionnement » au vu d'un mandat de paiement et d'un titre de recettes.

Compte 618 - Divers

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences, séminaires et autres services extérieurs divers tendant à la documentation de l'établissement.

Ainsi, au compte 618 sont notamment inscrits les frais de stage et de formation des agents réglés aux organismes, les frais de colloques et de séminaires organisés par le service ou avec sa participation ; les frais de voyages et d'hébergement des élus et agents participant à ces colloques et séminaires en qualité d'intervenants sont également inscrits à ce compte.

En revanche, les frais exposés par les élus et agents pour leur propre formation sont respectivement imputés aux comptes 6535, 6251, ou 6256 (voir commentaire du compte 625 ci-après).

Par ailleurs, les frais de formation versés aux enseignants extérieurs pour lesquels des charges sociales sont versées s'imputent au compte 64 « Charges de personnel ».

Compte 619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur les services extérieurs dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

Compte 62 - Autres services extérieurs

Compte 621 - Personnel extérieur au service

Sont inscrites à ce compte les sommes dues à des entreprises, des collectivités ou organismes en contrepartie de la mise à disposition de personnel, ce dernier n'étant pas directement rémunéré par le service qui l'utilise.

Compte 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

Dans ce compte sont enregistrés notamment les honoraires ou indemnités versés à des personnes n'appartenant pas au personnel du service et pour lesquelles, il n'y a pas versement de charges sociales par le service (voir compte 64). Les honoraires de conseil en organisation ou gestion sont inscrits à ce compte.

L'imputation au compte « Honoraires » est, en principe effectuée pour les honoraires constituant véritablement des charges normales d'exploitation du service.

Ainsi les honoraires de 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'immobilisations dont ils constituent un élément du prix de revient.

Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

En règle générale, les actions publicitaires renouvelées chaque année constituent des charges d'exploitation. Les actions exceptionnelles présentant des effets bénéfiques pour un certain nombre d'exercices ultérieurs peuvent être étalées sur plusieurs exercices si leur importance le justifie et dès lors que la rentabilité commerciale des produits ou services concernés est démontrée.

Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs

Le compte 624 enregistre tous les frais de transport, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises que le service n'assure pas par ses propres moyens (sous réserve qu'ils ne soient pas décrits à la subdivision concernée du compte 60) à l'exception des frais de transport liés à l'acquisition d'une immobilisation qui constitue des frais accessoires du prix de cette immobilisation.

Le compte 6247 « Transports collectifs du personnel » ne concerne que les frais payés directement au transporteur.

Les locations de véhicules sont imputées au compte 6135 « Locations mobilières ».

Compte 625 - Déplacements, missions et réceptions

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel (frais de transport, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, frais de déménagement) ainsi que les frais de réception.

Le compte 6251 « Voyages et déplacements » concerne exclusivement les frais de transport individuel du personnel, alors que le compte 6256 « Missions » retrace l'ensemble des frais exposés à l'occasion de l'envoi en mission d'un agent : frais de transport, nourriture et logement (cf. commentaire du compte 618 ci-dessus).

Les missions et déplacements des élus sont imputés au compte 653 « Indemnités et frais de mission et de formation des élus ».

Compte 627 - Services bancaires et assimilés

Ce compte enregistre des charges constituant la rémunération d'un service contrairement aux charges financières qui constituent une rémunération de l'argent. Sont comptabilisés à ce compte, notamment, les frais sur titres, les commissions et frais sur émission d'emprunts. Les frais d'émission des emprunts obligataires peuvent être étalés dans les conditions indiquées au commentaire du compte 4816 « Frais d'émission des emprunts obligataires ».

Compte 628 - Divers

Le compte 6287 « Remboursement de frais » enregistre les remboursements de frais effectués notamment par le service à la collectivité de rattachement, à l'exclusion des remboursements concernant le personnel mis à disposition qui s'impute au compte 6215.

Les frais remboursés correspondent aux dépenses réelles assurées par la collectivité de rattachement pour le compte du service si ces dépenses peuvent être déterminées.

Dans le cas contraire, il convient de répartir les frais communs forfaitairement. Par exemple, cette répartition peut être proportionnelle à la surface utilisée dans le cas de dépenses liées à l'occupation de bâtiments ou au nombre de kilomètres parcourus, en cas d'utilisation de véhicules.

La recette correspondante est enregistrée à la subdivision intéressée du compte 7087 ouvert au budget de la collectivité bénéficiaire.

Compte 629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

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'État 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 ou social.

Les impôts sur les bénéfices ne sont pas comptabilisés sous ce compte. Ils sont inscrits au compte 695 « Impôts sur les bénéfices ».

Les versements au Trésor public à effectuer au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 631 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) » aux diverses subdivisions concernées intitulées :

- taxes sur les salaires (compte 6311) ;
- taxe d'apprentissage (compte 6312) ;
- participation des employeurs à la formation professionnelle continue (compte 6313) ;
- cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction (compte 6314).

La contrepartie figure au crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Lorsque le montant des dépenses libératoires (acquittées ou dues à l'inventaire) est inférieur au montant de la taxe ou de la participation obligatoire, le montant du versement restant à effectuer au Trésor doit être inscrit au crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés » ou de la subdivision du compte 4486 intitulée « État - Charges à payer » par le débit du compte 631.

Les versements à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 633 « Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) aux diverses subdivisions concernées, intitulées :

- participation des employeurs à la formation professionnelle continue lorsque les dépenses sont libératoires (compte 6333) ;
- participation des employeurs à l'effort de construction lorsqu'il s'agit de versements à fonds perdus (compte 6334) ;
- versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage (compte 6335).

Les autres dépenses ayant le caractère de charges figurent dans les comptes de charges concernés de la classe 6.

Lorsque la législation permet d'imputer à titre de dépenses libératoires les dépenses restant dues à la fin de l'exercice, ces dernières sont comptabilisées au débit des comptes d'actif ou des comptes de charges concernés par le crédit des comptes de tiers intéressés.

Compte 64 - Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées :

- par l'ensemble des rémunérations du personnel du service ;
- par les charges sociales patronales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Le compte 641 « Rémunérations du personnel » se compose de la rémunération nette due aux personnels et des cotisations sociales ouvrières.

Il est débité par le crédit des comptes 421 « Personnel - rémunérations dues » pour le montant des rémunérations nettes dues au personnel, 431 « Sécurité sociale » (cotisation ouvrière de sécurité sociale précomptée, contribution sociale généralisée), 437 « Autres organismes sociaux » (cotisation ouvrière précomptée au profit d'autres organismes sociaux) et 4421 « Prélèvement à la source – Impôt sur le revenu » (prélèvements réalisés sur la rémunération des agents).

Le compte 6412 enregistre les congés payés. (voir aussi les commentaires du compte 4282).

Les charges sociales patronales sont comptabilisées aux comptes 645 et 647.

Le compte 6451 « Cotisations à l'URSSAF » est débité par le crédit du compte 431 « Sécurité sociale ».

Les comptes 6419 et 6459 sont crédités des remboursements sur rémunérations et charges sociales effectués par les organismes sociaux.

Le compte 6419 enregistre également les remboursements sur rémunérations en provenance du personnel.

La prise en charge par le service de tout ou partie des titres d'abonnement de transport souscrits par leur personnel est imputée au compte 648 (article 5 de la loi n° 82-684 du 4 août 1982 et article 109 de la loi SRU n° 2000-1208 du 13 décembre 2000).

Compte 65 - Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte 65 comprennent notamment :

- les indemnités et frais de mission et de formation des élus ;

- les pertes sur créances irrécouvrables ;
- les redevances versées pour concessions, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires.

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

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrites dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651.

Compte 653 - Indemnités et frais de mission et de formation des élus

Ce compte enregistre les indemnités, les frais de mission et de formation des élus ainsi que les cotisations de retraite et de sécurité sociale correspondantes.

Compte 654 - Pertes et créances irrécouvrables

Les pertes sur créances irrécouvrables sont enregistrées au débit de ce compte 6541 « Créances admises en non-valeur » à hauteur des admissions en non-valeur prononcées par l'assemblée délibérante pour apurement des comptes de prise en charge des titres de recettes. Lorsque le juge des comptes infirme la décision de l'assemblée délibérante, l'ordonnateur émet au vu du jugement un titre de recette au compte 7718 à l'encontre du comptable (compte 429).

Le compte 6542 « Créances éteintes » enregistre les pertes sur les créances éteintes dans le cadre d'une procédure de surendettement ou d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Lorsqu'une provision a été constituée pour la dépréciation du compte de redevables a été constituée, la reprise de cette provision atténue la charge induite par l'admission en non-valeur ou l'extinction de la créance .

Compte 66 - Charges financières

Le compte 66 enregistre les charges rattachées à la gestion financière à l'exclusion des services bancaires qui sont compris dans les « autres services extérieurs » (voir commentaire du compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Toute charge financière est comptabilisée comme telle quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel.

Compte 661 - Charges d'intérêt

Le compte 661 « Charges d'intérêts » enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par le service à ses différents prêteurs. Les intérêts dus au titre de l'ouverture de lignes de crédit doivent être imputés à la subdivision 6615.

Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés en fin d'exercice au débit du compte 66112 « Intérêts - Rattachement des ICNE » par le crédit de la subdivision intéressée du compte 1688 « Intérêts courus » (opération d'ordre semi-budgétaire).

Le compte 1688 est débité à la réouverture des comptes par le crédit du compte 66112, du montant des intérêts rattachés à l'exercice précédent qui sont échus durant l'exercice courant (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

À l'échéance, le montant total des intérêts à payer est imputé au débit du compte 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

Les intérêts courus non échus à payer sur lignes de trésorerie ouvertes dans les établissements financiers font l'objet d'un rattachement au moyen d'une opération d'ordre semi-budgétaire (mandat au compte 6615, crédit au compte 5186).

Les opérations de l'exercice suivant sont comptabilisées selon les mêmes modalités que pour les intérêts courus non échus sur emprunts.

Compte 666 - Pertes de change

Le compte 666 « Pertes de change » enregistre à son débit les pertes de change effectivement supportées par le service au cours de l'exercice sur opérations courantes ou sur opérations en capital. Si une provision a été constituée, une reprise est alors constatée au compte 7865.

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

Le compte 667 enregistre les charges nettes résultant exclusivement des cessions de valeurs mobilières de placement lorsque celles-ci se traduisent par une moins-value (voir commentaire du compte 506).

Compte 668 - Autres charges financières

Le compte 668 enregistre, notamment, les pertes sur échange de taux d'intérêt (*swap*) et les pénalités de réaménagement de la dette, que ces indemnités soient ou non capitalisées. Ces indemnités peuvent faire l'objet d'un étalement dans les conditions prévues dans les commentaires du compte 4817.

Les indemnités capitalisées sont inscrites au crédit du compte de dette intéressé par le débit du compte 668 concerné (opération d'ordre budgétaire).

Lorsqu'il existe une bonification différée résiduelle sur un emprunt faisant l'objet d'une renégociation, le solde de cette bonification est imputé sur l'indemnité avant étalement.

Les indemnités et autres pénalités versées dans le cadre d'une renégociation ou d'un refinancement d'emprunt sont comptabilisées au débit :

- du compte 6681 "Indemnité pour remboursement anticipé d'emprunt à risque" s'il s'agit d'emprunt à risque sauf lorsque l'indemnité est intégrée aux intérêts du nouvel emprunt (cf. compte 6682 ci-après) ;
- du compte 6688 "Autres" pour tous les autres emprunts.

En vertu du principe budgétaire et comptable de non contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts payés au titre d'un contrat de *swap* sur le compte 6688 concerné sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts perçus au titre de ce contrat. Ces intérêts perçus sont comptabilisés au compte 7688 "Autres".

Le compte 6682 "Indemnité de réaménagement d'emprunt (pour ordre)" enregistre les indemnités non capitalisées mais intégrées aux intérêts du nouvel emprunt.

Au cours de l'exercice de renégociation, l'indemnité est comptabilisée pour son montant total par opération d'ordre budgétaire : débit du compte 6682 (chapitre 043) et crédit du compte 796 (chapitre 043).

Cette opération doit faire l'objet d'un suivi en engagement hors bilan.

Compte 67 - Charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont inscrites au débit :

- du compte 671 lorsqu'elles concernent des opérations d'exploitation ;
- du compte 674 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- des comptes 675 et 678 lorsqu'elles concernent des opérations en capital.

Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion, telles que dons, pénalités et amendes fiscales ou pénales, rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfiques).

Compte 672 - Reversement de l'excédent à la collectivité de rattachement

Lors de l'affectation du résultat, l'assemblée délibérante peut décider, dans certaines conditions, du reversement à la collectivité de rattachement (voir titre 3, chapitre 5 « La détermination et l'affectation du résultat »).

Dans ce cas, le compte 672 est débité du montant reversé par le crédit du compte 4431 dans les régies à personnalité morale ou les régies dotées de la seule autonomie financière.

Compte 673 - Titres annulés (sur exercices antérieurs)

Le compte 673 enregistre l'annulation des titres de recettes émis au cours de l'exercice précédent ou d'un exercice antérieur et se rapportant à la section d'exploitation.

Il est débité soit par le crédit du compte de débiteur où figure le titre en reste à recouvrer, soit par le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvré.

Compte 674 - Subventions exceptionnelles

Sont comptabilisées à ce compte les subventions versées par le service.

Le versement de fonds de concours ou de subventions par un service public industriel et commercial est envisageable sous réserve de deux conditions cumulatives :

- le fonds de concours ou la subvention participe à l'exercice de la compétence du service public industriel et commercial (interdiction des subventions étrangères à l'objet du SPIC) ;
- le fonds de concours ou la subvention bénéficie à l'utilisateur du service.

Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Le compte 675 est débité du montant de la valeur brute, le cas échéant diminuée des amortissements, des éléments d'actif cédés ou devenus sans valeur, à l'exception des valeurs mobilières de placement (cf. compte 667), par le crédit des comptes 21, 26 ou 27 (opération d'ordre budgétaire). Le prix de cession est inscrit au compte 775.

Compte 678 - Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles telles que les malis provenant de clauses d'indexation, du rachat d'obligations émises par le service.

Les rectifications sur exercices clos transférant à la section d'exploitation une dépense faite à tort à un compte de bilan sont également portées au débit du compte 678, ainsi que, le cas échéant, l'incidence de certaines variations du coefficient de déduction de la TVA.

Compte 68 - Dotations aux amortissements, aux dépréciations et aux provisions

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

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

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

☞ *Amortissements*

Les comptes de dotations aux amortissements sont exclusivement appelés à être mouvementés dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires.

Voir les comptes 28 « Amortissements des immobilisations », 169 « Primes de remboursement des obligations » et 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » pour la technique comptable proprement dite.

☞ *Dépréciations*

Les comptes de dotations aux dépréciations peuvent être appelés à jouer soit dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires (dépréciations des immobilisations et des stocks de matières premières, d'en-cours de production et de produits finis), soit dans le cadre d'opérations d'ordre semi-budgétaires (dépréciations des stocks d'autres approvisionnements et de marchandises, des comptes de tiers et des comptes financiers).

Voir les comptes 29 « Dépréciations des immobilisations », 39 « Dépréciations des stocks et en-cours », 49 « Dépréciations des comptes de tiers » et 59 « Dépréciations des comptes financiers » pour la technique comptable proprement dite.

☞ *Provisions*

Les comptes de dotations aux provisions peuvent être appelés à jouer soit dans le cadre d'opérations d'ordre semi-budgétaires (droit commun) soit dans le cadre d'opérations d'ordre budgétaires (lorsque le service choisit de budgétiser la recette en section d'investissement).

Se reporter aux commentaires des comptes 15 « Provisions pour risques et charges ».

Compte 69 - Impôts sur les bénéfices ou assimilés

Le compte 695 enregistre à son débit le montant de l'impôt sur les bénéfices dû au titre des bénéfices imposables par le crédit du compte 444 « État - Impôt sur les bénéfices ».

Les comptes de la subdivision 698 « Intégration fiscale » sont dédiés aux opérations afférentes à l'application du régime d'intégration fiscale prévu à l'article 223 A du code général des impôts. Lorsqu'une convention d'intégration fiscale lie une régie SPIC à des sociétés filiales détenues à plus de 95 % pour le paiement de l'impôt sur les bénéfices, le versement aux filiales du montant des économies d'impôt réalisées en raison de leur résultat déficitaire est enregistré au débit du compte 6981 « Intégration fiscale - Charges » ; le remboursement par les filiales du montant de l'impôt afférent à leur bénéfice est enregistré au crédit du compte 6989 « Intégration fiscale - Produits ».

Le compte 699 « Produits - report en arrière des déficits » enregistre à son crédit la créance provenant du report en arrière des déficits fiscaux (carry-back) par le débit du compte 444.

1.7. CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature y compris ceux concernant les exercices antérieurs qui se rapportent :

- à l'exploitation normale (ou courante) ;
- à la gestion financière ;
- aux opérations exceptionnelles.

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés sous les comptes 70 à 75, le compte 74 étant réservé aux subventions d'exploitation.

Les produits liés à la gestion financière figurent sous le compte 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits sous le compte 77.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figure également dans les produits le compte 79 « Transferts de charges ».

Les produits de la classe 7 sont enregistrés hors taxes collectées lorsque les opérations du service sont soumises à la TVA.

Compte 70 - Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Le montant des ventes, prestations de services et produits afférents aux activités annexes est enregistré au crédit des comptes 701 à 708.

Le compte 701 « Vente de produits finis et intermédiaires » enregistre les biens produits suivis en comptabilité de stocks.

Le compte 704 « Travaux » correspond aux facturations faites aux tiers pour des travaux réalisés directement ou non par le service.

Le compte 707 « Ventes de marchandises » concerne les marchandises revendues en l'état.

Le compte 708 « Produits des activités annexes » retrace notamment les remboursements des personnels mis à disposition par le service et les autres remboursements de frais.

Les rabais, remises et ristournes accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709 par le crédit du compte 4197 « Clients- Autres avoirs ».

Compte 71 - Production stockée (ou déstockage)

Le compte 71 est réservé à l'enregistrement des variations de la production stockée. Les variations des stocks d'approvisionnements et de marchandises sont, pour leur part, portées au compte 603 « Variation des stocks ».

Le solde des comptes 7133 « Variation des en-cours de production de biens », 7134 « Variation des en-cours de production de services » et 7135 « Variation des stocks de produits » concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. En conséquence, le solde du compte 71 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice (comptes 33, 34, 35).

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le compte de résultat, du côté des produits, en plus (cas d'augmentation de la production stockée) ou en moins (cas de déstockage).

Particularité : Tenue des comptes d'inventaire permanent en comptabilité générale

Lorsque l'inventaire permanent est suivi dans les comptes de la comptabilité générale, les en-cours de production (33-34), et les stocks de produits (35) fonctionnent comme des comptes de magasin. Ils sont débités par le crédit des comptes 7133, 7134, 7135 « Productions stockées » (variation de l'exercice) et créditées des sorties par le débit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Compte 72 - Production immobilisée

Ce compte enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées par les services techniques du service et réalisées pour lui même.

Il est crédité, en fin d'exercice, soit par le débit du compte 231 « Immobilisations corporelles en cours » ou du compte 232 « Immobilisations incorporelles en cours » du coût réel de production des immobilisations créées, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.

Les charges qui peuvent être inscrites en « Frais d'études » ou en « Frais de recherche et de développement » sont portées respectivement au compte 2031 et au compte 2032 par le crédit du compte 721 « Production immobilisée - Immobilisations incorporelles ».

Compte 74 - Subventions d'exploitation

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par le service pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation.

Compte 75 - Autres produits de gestion courante

Les autres produits de la gestion courante comprennent notamment les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires (compte 751), les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles (compte 752) et les redevances perçues sur les fermiers et concessionnaires (compte 757).

Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Ces redevances ne sont pas inscrites au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante.

Compte 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles

Les revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles ne font pas partie des produits annexes inscrits au compte 70 mais font partie des autres produits de la gestion courante.

Compte 757 - Redevances versées par les fermiers et concessionnaires

Ce compte est destiné à enregistrer l'éventuelle redevance due par le fermier pour occupation du domaine public de la collectivité par les ouvrages de l'affermage ou de la concession.

En revanche, la surtaxe que le fermier est tenu de percevoir gratuitement pour le compte de la collectivité est imputée sur le compte 706 « Prestations de services ».

Compte 76 - Produits financiers

Le compte 76 enregistre les produits liés à la gestion financière.

Tout produit financier est comptabilisé comme tel, quel que soit son caractère, habituel ou exceptionnel.

Les comptes 761, 762 et 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations ainsi que les produits financiers des autres immobilisations financières et valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou du compte de disponibilités.

Les intérêts courus non échus sur prêts sont comptabilisés en fin d'exercice au crédit du compte 7622 « Produits des autres immobilisations financières » par le débit de la subdivision concernée du compte 2768 « Intérêts courus » (opération d'ordre semi-budgétaire).

Le compte 2768 est crédité, à la réouverture des comptes, par le débit du compte 7622 du montant des intérêts rattachés de l'exercice précédent (opération d'ordre semi-budgétaire portée par un mandat d'annulation).

Le compte 765 est crédité du montant des escomptes obtenus des fournisseurs par le débit du compte de tiers intéressé.

Le compte 766 est crédité des gains de change réalisés au cours de l'exercice.

Le compte 767 enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement⁷, lorsque celles-ci se traduisent par une plus-value.

Le compte 7681 " Fonds de soutien – Sortie des emprunts à risque " enregistre les aides financières reçues pour favoriser la clôture de leurs contrats d'emprunts structurés les plus sensibles.

Le compte 7681 enregistre notamment les gains sur échange de taux d'intérêt (SWAP). En vertu du principe budgétaire et comptable de non contraction des recettes et des dépenses, il convient de comptabiliser distinctement les intérêts perçus au titre d'un contrat de *swap* sur le compte 7688 " Autres " sans procéder à une compensation avec les éventuels intérêts payés au titre de ce contrat. Ces intérêts payés sont comptabilisés sur le compte 6688 « Autres ».

Compte 77 - Produits exceptionnels

Les produits exceptionnels sont inscrits au crédit :

- du compte 771 lorsqu'ils concernent des opérations de gestion ;
- du compte 774 lorsqu'il s'agit de subventions ;
- des comptes 775 « Produits des cessions d'immobilisations », 777 « Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice » et 778 « Autres produits exceptionnels » lorsqu'ils concernent les opérations en capital.

Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

Parmi les opérations inscrites au compte 771 figurent essentiellement les libéralités reçues (dons et legs) sans affectation spéciale, les excédents de versement de faible montant atteints par la prescription acquisitive de trois mois et les excédents de versement non remboursés au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur constatation.

Compte 773 - Mandats annulés (sur exercices antérieurs) ou atteints par la déchéance quadriennale

Le compte 773 enregistre, à son crédit :

- les mandats annulés sur exercice clos se rapportant à la section d'exploitation du budget; le compte débité, en contrepartie, est le compte 46721 « débiteurs divers - exercice courant » si le mandat initial a été payé ou le compte de restes à payer où figure ce mandat, dans le cas contraire.
- les mandats atteints par la déchéance quadriennale, quelque soit la section à laquelle se rattachent les dettes concernées.

Compte 774 - Subventions exceptionnelles reçues

Ce compte enregistre les subventions n'ayant pas de caractère de subventions d'exploitation et notamment celles reçues en application des articles L. 2224-2 1° et 3° du CGCT.

Compte 775 - Produits des cessions d'immobilisations

Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'actif figurant aux comptes 20, 21, 26 et 27, par le débit du compte de tiers intéressé.

Compte 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Le compte 777 enregistre à son crédit le montant des subventions inscrites aux comptes 131, et 133, viré au résultat de l'exercice, par le débit des subdivisions intéressées du compte 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat » (opération d'ordre budgétaire).

⁷ À l'exception des valeurs imputées au compte 507 (cf. compte 507).

Compte 778 - Autres produits exceptionnels

Ce compte enregistre notamment les rectifications sur exercices clos transférant une dépense d'exploitation en section d'investissement, ainsi que, le cas échéant, l'incidence de certaines variations du coefficient de déduction de la TVA.

Compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises sur dépréciations et provisions à inscrire dans les produits d'exploitation, dans les produits financiers ou dans les produits exceptionnels par le débit de subdivisions des comptes de provisions concernées.

Se reporter aux commentaires des commentaires des comptes 15, 29, 39, 49, 59.

Compte 79 - Transferts de charges

Ce compte est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » du montant des charges à étaler sur plusieurs exercices (cf. commentaires du compte 481 et 668).

1.8. CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 du cadre comptable. Ainsi, est-elle utilisée notamment pour satisfaire certaines obligations d'information et pour suivre la comptabilité des valeurs inactives.

Compte 80 - Engagements hors bilan

Les comptes d'engagements hors bilan enregistrent les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine ou des engagements ayant des conséquences financières sur les exercices à venir.

Les subdivisions du compte 801 fournissent le détail par nature des divers engagements donnés par le service (crédit-bail, subventions versées par annuités) ; celles du compte 802 fournissent le détail par nature des divers engagements reçus par le service.

Ces comptes sont tenus en partie simple par l'ordonnateur.

Les montants qui figurent aux subdivisions des comptes 801 et 802 font l'objet d'annexes détaillées au budget et au compte administratif (ou au compte financier).

Compte 86 - Valeurs inactives

Ce compte comprend les trois subdivisions principales suivantes :

- 861 Comptes de position - titres et valeurs en portefeuille ;
- 862 Comptes de position - titres et valeurs chez les correspondants ;
- 863 Comptes de prise en charge.

Des subdivisions complémentaires sont créées par le comptable en tant que de besoin.

Au compte 86 sont suivies les « valeurs inactives » que les comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions. Sont considérés comme valeurs « inactives », les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de services de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

Le compte 861 est débité de la prise en charge des valeurs inactives par le crédit du compte 863.

Les valeurs remises aux correspondants sont portées au débit du compte 862 par le crédit du compte 861.

Lors de la remise des justificatifs par le régisseur, le compte 863 est débité par le crédit du 862.

2. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'ÉNERGIES ÉLECTRIQUE ET GAZIÈRE (M41)

Compte 215 - Installations, matériels et outillage techniques

Compte 21531 - Électricité

Le compte 215313 « Ouvrages de distribution (sauf réseau) » regroupe les installations fixes des postes de transformation, transformateurs, autotransformateurs y compris les accessoires et auxiliaires directs des appareils.

Le compte 215314 « Réseau de distribution » regroupe les canalisations aériennes et souterraines y compris les installations annexes, les branchements, les colonnes montantes et dérivations individuelles.

Le compte 215316 « Installations de formation » enregistre les réseaux destinés à la formation professionnelle.

Compte 21532 - Gaz

Le compte 215321 « Transformation du gaz » enregistre notamment les stations de propane, de butane et de gaz naturel pour véhicules (GNV).

Le compte 215322 « Traitement et stockage du gaz » enregistre notamment les gazomètres, sphères, réservoirs.

Sont notamment enregistrées sur le compte 215323 « Ouvrages de distribution (sauf réseaux) » les installations d'émission, les postes de détente, les ouvrages de livraison à la distribution publique et aux clients, les installations de conditionnement.

Le compte 215324 « Réseau de distribution » retrace notamment les conduites de répartition et de distribution, les branchements, les postes de sectionnement.

Compte 35 - Stocks de produits

À ce compte est enregistrée la valeur des déchets (produits résiduels ou matière de récupération) ; ces déchets correspondant à des matériels ayant été utilisés en exploitation mais qui ne sont plus utilisables sous leur forme d'origine, ainsi qu'à l'ensemble des chutes de conducteurs trop courtes pour être employées. Ces déchets sont habituellement valorisés par référence aux cours publiés par les ouvrages spécialisés.

Compte 36 - Stocks provenant d'immobilisations

Il s'agit de matières récupérées suite à la mise hors service de certaines immobilisations.

Le procédé de comptabilisation à adopter dépend de la nature des éléments démontés ou récupérés et des conditions dans lesquelles ces éléments doivent être utilisés à nouveau.

Par exemple, les éléments provenant d'installations démontées (lignes électriques, ...) peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisations lorsque ces éléments sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations.

Les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte 36 qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stocks des éléments qui figuraient au compte 21 « Immobilisations corporelles » au début de l'exercice. En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variations des stocks ». Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le débit du 603.

Compte 422 - Comité d'entreprise - œuvres sociales

Ce compte retrace les relations avec les CAS agissant en qualité de comité d'entreprise stricto sensu.

Il est crédité des sommes dues aux CAS par le débit du compte 6472 « Versements aux comités d'entreprise ».

Compte 432 - Organismes statutaires CCAS - CAS

Les dettes résultant des dépenses suivantes sont enregistrées au compte 432 :

- primes d'assurances volontaires IDCP retenues sur les rémunérations des agents ;
- les cotisations obligatoires ouvrières et patronales ;
- les cotisations aux caisses mutuelles complémentaires et d'action sociale.

Compte 442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers

Ce compte enregistre notamment la contribution au service public de l'électricité prévue à l'article 5 de la loi n° 2000-108 du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité, modifiée par la loi n° 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie. Cette contribution est recouvrée sous la forme d'un prélèvement additionnel aux tarifs d'utilisation des réseaux et reversée périodiquement aux opérateurs qui supportent les charges de service public par l'intermédiaire de la Caisse des dépôts et consignations.

Compte 6025 - Achats de gaz stockés

Les achats de gaz stockés, opérés par les services de distribution d'énergie gazière sont imputés à ce compte.

Compte 605 - Achats d'énergie (sous-traitance incorporée au cycle de production)

Ce compte enregistre les achats d'électricité ou de gaz non stockés à des tiers (EDF et GDF essentiellement), l'importance de ces achats justifiant l'utilisation d'un compte particulier.

Compte 613 - Locations, droits de passage et servitudes diverses

Ce compte enregistre les charges suivantes :

- locations immobilières (6132) ;
- locations mobilières telles que locations de matériel informatique, matériel de transport, ... (6135) ;
- l'ensemble des redevances, droits de passage et servitudes diverses, à savoir :
 - redevances et loyers pour utilisation de réseaux, propriété de tiers ;
 - redevances pour occupation du domaine public ;
 - indemnités consécutives à l'implantation de réseaux sur les propriétés privées ;
 - indemnités versées aux lotisseurs pour locaux de postes de transformation.

Compte 6235 - Primes

Il s'agit de primes autres que les primes commerciales liées au développement des ventes qui sont enregistrées au compte 656 « Participations à des investissements de tiers ».

Compte 634 - Taxes spécifiques aux industries électriques et gazières

Ce compte enregistre les taxes spécifiques aux industries électriques et gazières qui sont versées aux collectivités publiques, en application exclusivement de dispositions législatives ou réglementaires.

Compte 653 - Indemnités et frais de mission et de formation des élus

Dans les régies électriques relevant du décret de 1917, les jetons de présence versés aux administrateurs sont imputés au compte 6531.

Compte 64 - Charges de personnel

Pour tenir compte des différents statuts des agents et des charges diverses supportées par les services de gaz et d'électricité, le compte 64 est subdivisé au delà des comptes à 4 chiffres du plan de comptes général de l'instruction M4, afin de distinguer notamment le personnel statutaire et le personnel non statutaire.

Le compte 6452 « Cotisations aux mutuelles » enregistre les cotisations patronales versées :

- aux caisses mutuelles complémentaires et d'action sociale par crédit du compte 432 ;
- aux autres caisses mutuelles (hors statut) par crédit du compte 437.

Le compte 6453 « Cotisations aux caisses de retraite » enregistre, par crédit du compte 437, les cotisations patronales versées aux différentes caisses de retraite.

Le compte 6454 « Cotisations aux ASSEDIC » enregistre, par le crédit du compte 431, la contribution (éventuelle) aux prestations de l'assurance chômage versée à l'UNEDIC.

Le compte 6455 « Cotisations - régime IEG Pensions » enregistre :

- la contribution patronale des entreprises non nationalisées au régime IEG Pensions ;
- la contribution patronale à titre légal (pour couverture des prestations familiales légales) ;
- la contribution patronale, à titre statutaire (pour couverture des prestations statutaires y compris les salaires d'absence) ;
- les cotisations ouvrières et patronales, supportées par l'employeur, en cas de validation de services temporaires.

Les remboursements effectués par les services IEG Pensions sont enregistrés sur le compte 758.

Compte 656 - Participations à des investissements de tiers

Ce compte, spécifique aux industries électriques et gazières, enregistre les participations versées aux tiers pour les investissements destinés à favoriser le développement des consommations d'énergie, telles que :

- les aides accordées pour développer les systèmes bi-énergie, les pompes à chaleur... ;
- les dépenses exposées pour favoriser la pénétration de l'électricité dans l'industrie, par exemple dans le cadre de l'IDAE (Intervention pour le Développement des Applications de l'Électricité) ;
- la participation aux frais d'isolation thermique des logements dotés du chauffage électrique ;
- les aides financières pour développer l'eau chaude sanitaire d'été ;
- les aides financières aux économies d'électricité, accordées aux particuliers.

Le remboursement éventuel par les établissements nationaux de frais avancés pour des opérations ponctuelles est inscrit au compte 756 « Remboursements de participations à des investissements de tiers ».

Compte 704 - Travaux

Le compte 704 enregistre notamment les tickets de raccordement (extension de réseau d'électricité facturée au particulier), ainsi que diverses participations de tiers au développement des réseaux de gaz.

3. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DES ABATTOIRS (M42)

Compte 44552 - Redevances sanitaires d'abattage et de découpage

Ce compte est destiné à enregistrer les redevances sanitaires d'abattage et de découpage (article 55 de la loi de Finances rectificative pour 1989).

Ces redevances sont constatées et recouvrées comme en matière de taxe sur la valeur ajoutée avec les sûretés, garanties, privilèges et sanctions applicables à cette taxe. Les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme pour cet impôt.

Elle sont inscrites au crédit du compte 44552. Ce compte est débité des versements périodiques à la recette des impôts.

Compte 4673 - Cotisations interprofessionnelles

Les cotisations interprofessionnelles, éventuellement recouvrées par l'intermédiaire du service public gestionnaire d'abattoir, ne constituent pas des créances de ce dernier. Elles ne sont donc pas prises en charge dans la comptabilité des charges du service.

L'encaissement de ces cotisations est enregistré au crédit du compte 4673. Ces dernières sont reversées aux destinataires selon une périodicité variable spécifique aux différentes nature de cotisations.

Compte 60222 - Produits d'entretien

Ce compte enregistre les dépenses d'entretien courant (nettoyage des bureaux, propreté des locaux sociaux).

Compte 60227 - Fournitures hygiène et sécurité

Ce compte enregistre tous les achats réalisés par le service pour remplir ses obligations dans le domaine hygiène et sécurité (gants de protection, casques, tabliers, à l'exception des produits pharmaceutiques).

Compte 60611 - Eau et assainissement

Ce compte enregistre les dépenses d'eau pour le fonctionnement de l'abattoir et les taxes d'assainissement.

Compte 6168 - Autres primes d'assurance

Ce compte enregistre toutes les autres primes d'assurances (véhicules, bris de glace, détérioration de marchandises, etc.).

Compte 63585 - Taxe d'abattage

La taxe d'abattage, instituée par l'article 28 de la loi de finances pour 2004, est due par les exploitants d'établissements d'abattage. Elle est perçue par l'Etat au profit de FranceAgriMer pour le financement du service public de l'équarrissage et d'aides à la collecte et au traitement de sous-produits animaux des exploitations agricoles.

Cette taxe est inscrite au débit du compte 63585. Les règles fiscales applicables sont décrites par l'instruction publiée au Bulletin Officiel des Impôts n°77 du 5 mai 2004 sous la référence 3 P-4-04.

Comptes 6183 et 70884 - Tests ESB

Ces comptes permettent l'enregistrement, en dépenses (6183) et en recettes (70884) des tests ESB.

4. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE TRANSPORTS DE PERSONNES (M43)

Compte 134 - Subventions d'investissement assorties d'un cahier des charges pour un service public spécifique

Ce compte est réservé aux subventions obtenues pour des investissements précis, notamment distingués et faisant l'objet d'un cahier des charges pour un service public bien déterminé.

Ces inscriptions font l'objet d'un contrôle qui peut remettre en cause ces subventions en cas de non-respect du cahier des charges.

Compte 28 - Amortissements des immobilisations

Pour le fonctionnement des comptes 28 « Amortissement des immobilisations », il convient de se reporter au paragraphe 1.2. « Classe 2 - Comptes d'immobilisations » du présent chapitre.

La durée d'amortissement des biens est fixée par l'assemblée délibérante sur proposition de l'ordonnateur. Ces durées peuvent s'inspirer des limites indicatives proposées ci-dessous :

60 ans pour les souterrains de métro, bandes de roulement ...

35 ans pour les gares ferroviaires, routières ...

30 ans pour les trains, tramways, voies ferrées ...

20 ans pour les trolleysbus ...

15 ans pour les autobus ...

Il est rappelé que l'appréciation de la sincérité du budget, définie à l'article L. 1612-4 du CGCT, porte notamment sur les inscriptions budgétaires au titre des amortissements.

Comptes 3226 et 60226 - Titres de transport

L'acquisition des fournitures consommables que constituent les titres de transport destinés à être vendus aux usagers est enregistrée au compte 60227 « Titres de transport » (système de l'inventaire intermittent).

En fin d'exercice, le stock initial est annulé par débit du compte 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et crédit du compte 3227 « Titres de transport ».

La constatation du stock final pour sa valeur actuelle fait l'objet d'une écriture de sens contraire.

N.B. : le dispositif n'interfère pas sur celui de la comptabilisation des titres de transport en valeurs inactives.

Compte 36 - Stocks provenant d'immobilisations

Il s'agit de matières récupérées suite à la mise hors service de certaines immobilisations.

Le procédé de comptabilisation à adopter dépend de la nature des éléments démontés ou récupérés et des conditions dans lesquelles ces éléments doivent être utilisés à nouveau.

Par exemple, les éléments provenant d'installations démontées peuvent être simplement transférés dans un compte spécial d'immobilisations lorsque ces éléments sont destinés à être réutilisés pour de nouvelles installations.

Les matières et matériaux récupérés peuvent être repris dans les stocks par le débit du compte 36 qui fait apparaître, en cours d'exercice, les entrées en stocks des éléments qui figuraient au compte 21 « Immobilisations corporelles » au début de l'exercice. En fin d'exercice, le compte 36 est soldé par le débit du compte 603 « Variations des stocks ». Si des éléments de stocks visés ci-dessus subsistent à cette date, ils sont inscrits au débit des comptes appropriés de la classe 3 par le débit du 603.

Compte 402 -Fournisseurs confrères et compte 412 - Clients confrères

Ces comptes fonctionnent respectivement comme les comptes 401 et 411.

Compte 608 - Frais accessoires d'achats

Les frais accessoires d'achat peuvent être comptabilisés directement à l'un des comptes d'achat (compte 601 à 607) si ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements. Dans les autres cas, ces frais sont imputés au compte 608.

Compte 734 - Versement de transport

Le compte 734 enregistre la totalité du produit de la taxe du versement de transport. Conformément aux articles L 2331-3 et L 2331-7 du CGCT, le produit de ce versement peut constituer une recette fiscale de la section de fonctionnement ou une recette fiscale de la section d'investissement. Le financement de la section d'investissement est obtenu par le biais du virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement.

5. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS À LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS FONCIERS LOCAUX (M44)

Comptes 60116, 60126 et 60186 - Achats stockés - Terrains ou constructions à aménager - ... - Frais financiers

Ces comptes enregistrent la quote-part des charges financières que l'établissement a la possibilité d'intégrer au coût des stocks de terrains ou constructions.

Ils sont débités du montant des charges financières correspondantes (initialement inscrites au débit des subdivisions du compte 66) par le crédit du compte 796 « Transferts de charges financières » (opération d'ordre budgétaire).

Comptes 60119, 60129 et 60189 - Achats stockés - Terrains ou constructions à aménager - ... - Produits en atténuation de charges

Ces comptes enregistrent les produits connexes issus de l'exploitation des terrains et constructions stockés, lorsque l'établissement a la possibilité de les déduire du coût des stocks de terrains ou constructions.

Ces produits sont inscrits au crédit (titre de recette) des comptes 60119, 60129 ou 60189.

6. COMMENTAIRES DE FONCTIONNEMENT DES COMPTES LIÉS LA SPÉCIFICITÉ DE L'ACTIVITÉ DE DISTRIBUTION D'EAU ET D'ASSAINISSEMENT (M49)

Compte 2156 - Matériel spécifique d'exploitation

Sont enregistrés à ce compte notamment les acquisitions de compteurs d'eau destinés à la location, les compteurs destinés à la vente figurant en stocks au compte 371 « Compteurs ».

Lorsque les compteurs stockés changent de destination pour être remis en location, ils sont destockés (débit 6037 / crédit 371) puis font l'objet d'une vente à soi-même par débit du compte 2156 et crédit du compte 72 « Production immobilisée ».

Compte 28 - Amortissements des immobilisations

Pour le fonctionnement des comptes 28 « Amortissement des immobilisations », il convient de se reporter au paragraphe 1.2. « classe 2 - Comptes d'immobilisations » du présent chapitre.

La durée d'amortissement des biens est fixée par l'assemblée délibérante sur propositions de l'ordonnateur ou du directeur, le cas échéant dans les limites indicatives proposées ci-dessous :

Réseaux d'assainissement.....	50 à 60 ans
Stations d'épuration (ouvrages de génie civil) :	
Ouvrages lourds (agglomérations importantes).....	50 à 60 ans
Ouvrages courants, tels que bassins de décantation, d'oxygénation, etc.....	25 à 30 ans
Ouvrages de génie civil pour le captage, le transport et le traitement de l'eau potable, canalisations d'adduction d'eau.....	30 à 40 ans
Installations de traitement de l'eau potable (sauf génie civil et régulation).....	10 à 15 ans
Pompes, appareils électromécaniques, installations de chauffage (y compris chaudières), installations de ventilation.....	10 à 15 ans
Organes de régulation (électronique, capteurs, etc.).....	4 à 8 ans
Bâtiments durables (en fonction du type de construction).....	30 à 100 ans
Bâtiments légers, abris.....	10 à 15 ans
Agencements et aménagements de bâtiments, installations électriques et téléphoniques.....	15 à 20 ans
Mobilier de bureau.....	10 à 15 ans
Appareils de laboratoires, matériel de bureau (sauf informatique), outillages.....	5 à 10 ans
Matériel informatique.....	2 à 5 ans
Engins de travaux publics, véhicules.....	4 à 8 ans

Il est rappelé, par ailleurs, que l'appréciation de la sincérité du budget, définie à l'article L. 1612-4 du CGCT, porte bien entendu sur les inscriptions budgétaires au titres des amortissements.

Compte 455 - Recouvrement des redevances d'assainissement

Lorsque le service d'assainissement a confié le recouvrement amiable des redevances d'assainissement au service d'eau (article R. 2333-129 du CGCT), ce compte est utilisé pour retracer, dans la comptabilité du service d'eau, la prise en compte des redevances d'assainissement dont le recouvrement amiable est assuré par le service d'eau (cf. schéma d'écritures à la fin de la présente section).

Lors de la prise en compte du rôle, le compte 4557 « Redevances » est crédité du montant des redevances d'assainissement pour lesquelles le service d'eau assure le recouvrement amiable, par le débit du compte 4551 « Redevables ».

Au fur et à mesure des encaissements de la redevance d'assainissement, le compte 4551 « Redevables » est crédité par le débit du compte de disponibilités.

Lors du reversement au service d'assainissement des sommes encaissées pour son compte, le compte 4557 « Redevances » est débité du montant des recouvrements assurés pour le compte du service d'assainissement, par le crédit :

- du compte de disponibilités, du montant des reversements au service d'assainissement ;
- et, le cas échéant, du compte 7065 « Produits des commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement, du montant de la commission de recouvrement.

Lors du transfert des restes à recouvrer au service d'assainissement, le compte 4551 « Redevables » est crédité, du montant des restes à recouvrer, par le débit du compte 4557. Les comptes 4551 et 4557 sont ainsi soldés.

Lorsque le service d'eau assure le recouvrement amiable des redevances d'assainissement pour le compte de plusieurs services d'assainissement, les comptes 4551 et 4557 sont subdivisés par service.

Compte 605 - Achats d'eau

Ce compte enregistre l'achat d'eau à des tiers.

Compte 6222 - Commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement

Lorsque le service d'assainissement confie le recouvrement amiable de la redevance d'assainissement au service d'eau, la rémunération versée en contrepartie du service rendu est enregistrée, dans les comptes du service d'assainissement, au compte 6222.

Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés

Les services de distribution d'eau potable et de gestion des réseaux d'assainissement sont assujettis au règlement de taxes spécifiques :

- taxe sur les consommations d'eau ;
- redevance pour occupation du domaine public national ;
- redevances versées aux agences de l'eau.

La taxe sur les consommations d'eau donne lieu à émission d'un mandat de paiement imputé au compte 6355 « Taxe sur les consommations d'eau », en contrepartie du crédit du compte 447 « Autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Au débit du compte 6356 « Redevances pour occupation du domaine public national » sont inscrites les redevances en cause, en contrepartie du crédit du compte 447.

Les diverses redevances versées aux agences de l'eau sont enregistrées au débit des comptes 6371 « Redevance versée aux agences de l'eau au titre des prélèvements d'eau », pour le montant brut, la commission étant inscrite au compte 7068 « Autres prestations de services » et le compte 446 « Agences de l'eau » étant crédité de la dette nette du service.

Compte 701 - Ventes d'eau

Au compte 701 sont enregistrées les ventes d'eau augmentées des taxes et redevances à la charge des abonnés à l'exception de la TVA lorsque le service a opté pour l'assujettissement à la TVA.

Le plan de comptes distingue le prix de l'eau, enregistré au compte 7011 « Eau » et d'autre part, les diverses taxes et redevances comptabilisées au compte 7012 « Taxes et redevances ».

Le compte 7011 distingue les ventes d'eau aux abonnés (compte 70111) des ventes occasionnelles à d'autres exploitants (compte 70118).

Parmi les différentes taxes et redevances, la taxe sur les consommations d'eau perçue au profit de l'État en application des dispositions de l'article L. 2335-10 du CGCT et la redevance pour la détérioration de la qualité de l'eau (article 14-1 de la loi n° 64-1245 du 16 décembre 1964 modifiée) au profit des agences de l'eau sont comptabilisées au compte 70121 « Contre-valeur taxe sur les consommations d'eau ». La redevance perçue au profit des agences de l'eau au titre des prélèvements d'eau est comptabilisée à la subdivision 70123 « Contre-valeur redevance prélèvement ».

Lorsque le service d'eau est affermé, la « surtaxe » reversée par le fermier au service est imputée au compte 701.

Compte 704 - Travaux

Toutes les participations versées au titre du branchement au réseau d'assainissement sont inscrites au crédit du compte 704 « Travaux » quel que soit le régime juridique des travaux de raccordement (remboursements forfaitaires des travaux de raccordement au réseau public exécutés d'office et intégrés au domaine public en application de l'article L. 1331-2 du Code de la santé publique, remboursements de travaux de raccordement au réseau public effectués sur le domaine privé mais exécutés d'office en application des articles L. 1331-4 et L. 1331-6 du code précité, et enfin les remboursements de travaux faits à la demande du propriétaire).

Compte 706 - Prestations de services

Sont enregistrées au crédit des comptes 7061 « Redevances d'assainissement collectif » et 7062 « Redevances d'assainissement non collectif », selon le mode d'assainissement concerné, à la fois :

- la redevance d'assainissement instituée par l'article R. 2333-121 du CGCT ;
- et la majoration pour défaut de paiement dans le délai de trois mois à compter de la présentation de la quittance (article R. 2333-130).

La contribution de la commune au titre des eaux pluviales (circulaire interministérielle n° 78-545 du 12 décembre 1978) est comptabilisée au crédit du compte 7063.

Au compte 7064 « Locations de compteurs » est enregistré le montant des locations de compteurs d'eau appartenant au service.

Lorsque le service d'eau opère le recouvrement de la redevance pour le compte d'un service d'assainissement, la commission qui lui est versée, le cas échéant, par le service d'assainissement est imputée au compte 7065 « Produits des commissions pour recouvrement de la redevance d'assainissement ».

Le compte 7068 « Autres prestations de service » reçoit notamment les commissions d'encaissement dues par les agences de l'eau (cf. commentaire du compte 6371 « Redevances versées aux agences de l'eau »).

Compte 707 - Ventes de marchandises

Le produit des ventes de compteurs initialement acquis en vue d'être rétrocédés est enregistré au crédit du compte 7071 « Compteurs ».

Compte 754 - Redevances pour défaut de branchement à l'égout

Le produit des sommes exigibles pour défaut de branchement à l'égout au titre de l'article L. 1331-8 du Code de la santé publique est inscrit au compte 754.

Exemple : M49 : Recouvrement amiable des redevances d'assainissement par le service d'eau

Soit un rôle émis par le service d'eau et comprenant :

- 100 au titre des redevances d'eau (correspondant au titre de recettes émis par le service d'eau)
- 80 au titre des redevances d'assainissement (correspondant au recouvrement amiable effectué par le service d'eau pour le compte du service d'assainissement)

Comptabilité du service d'eau

	411	7011	4551	4557	515	7065
PEC du titre (Eau) et du rôle global (Eau + Ass.)	100	100	80	80		
Recouvrements	85		65		150	
Reversement au service d'ass. et comptabilisation de la commission				65	60	5
Transfert au service d'ass. des restes à recouvrer			15	15		
			Soldé	Soldé		

Comptabilité du service d'assainissement

	411	515	6222	7061
PEC du titre (Ass.)	80			80
Encaissement des reversements du service d'eau et comptabilisation de la commission	65	60	5	
Transfert des restes à recouvrer par le service d'eau				