



**MINISTÈRE
DE L'AGRICULTURE
ET DE LA SOUVERAINETÉ
ALIMENTAIRE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Information

Direction générale de l'enseignement et de la recherche Service de l'enseignement technique Sous-direction des établissements, des dotations et des compétences 78 rue de Varenne 75349 PARIS 07 SP 0149554955	Note de service DGER/SDEDC/2025-508 06/08/2025

Date de mise en application : Immédiate

Diffusion : Tout public

Cette instruction abroge :

DGER/SDEDC/2017-1038 du 28/12/2017 : Cadre budgétaire et comptable des EPLEFPA

Cette instruction ne modifie aucune instruction.

Nombre d'annexes : 0

Objet : L'instruction interministérielle M99 relative à la réglementation comptable des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole (EPLEFPA)

Destinataires d'exécution
DRAAF/DAAF/SRFD/SFD EPLEFPA et EPN

Résumé : La présente note a pour objet de fixer les règles budgétaires, financières et comptables applicables aux établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, en application des textes législatifs et réglementaires en vigueur.

Textes de référence :

Code rural et de la pêche maritime

Code de l'éducation

Code des juridictions financières

Ordonnance n°2022-408 du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics

Décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)

Arrêté du 4 juillet 2025 portant réglementation budgétaire, financière et comptable des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (AGRE2510853A)

INSTRUCTION M99

**portant réglementation budgétaire,
financière et comptable
des établissements publics locaux d'enseignement
et de formation professionnelle agricoles**

TITRE I

L'EPLEFPA

ORGANISATION ADMINISTRATIVE

Table des matières

CHAPITRE 1 - LES GRANDS PRINCIPES	6
1.1. LES MISSIONS	6
1.2. PERSONNALITÉ JURIDIQUE ET AUTONOMIE FINANCIÈRE	7
1.2.1. PERSONNALITÉ JURIDIQUE	7
1.2.1.1. Caractéristiques générales	7
1.2.1.2. Participation à des groupements	7
1.2.1.2.1. Groupements d'intérêt public (GIP)	7
1.2.1.2.2. Groupements d'intérêt économique (GIE)	8
1.2.2. AUTONOMIE FINANCIÈRE	8
1.2.3. AUTONOMIE PÉDAGOGIQUE	8
CHAPITRE 2 - ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DE L'EPLFPA	9
2.1. CONSTITUTION DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES	9
2.2. LES CENTRES	9
CHAPITRE 3 – LES ACTEURS DE LA GESTION DE L'ÉTABLISSEMENT	11
PARTIE LIMINAIRE : LA REFORME DE LA RESPONSABILITE FINANCIERE DES GESTIONNAIRES PUBLICS	11
3.1. LE CONSEIL D'ADMINISTRATION	13
3.1.1. LES COMPÉTENCES	14
3.1.1.1. Les compétences décisionnelles	14
3.1.1.1.1. Mise en œuvre des missions de l'établissement	14
3.1.1.1.2. Examen du rapport annuel du directeur de l'établissement	15
3.1.1.1.3. Programmes particuliers d'actions pédagogiques	15
3.1.1.1.4. Activités d'animation et de développement des territoires, de développement d'expérimentation et d'innovation agricoles et agroalimentaires	16
3.1.1.1.5. Fonctionnement d'associations au sein des EPLFPA	16
3.1.1.1.6. Orientation de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique	16
3.1.1.1.7. Budget et compte financier de l'établissement	16
3.1.1.1.8. Exercice de la personnalité juridique de l'établissement	16
3.1.1.1.9. Autorisation de certaines opérations	17
3.1.1.1.10. Approbation du règlement intérieur	17
3.1.1.2. Les compétences consultatives du conseil d'administration	17
3.1.1.3. Information du conseil d'administration	18
3.1.2. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION	18
3.1.2.1. Le rôle du président	18
3.1.2.2. Règles de convocation du conseil d'administration	18
3.1.2.2.1. Règles de convocation	18
3.1.2.2.2. Règles de quorum	18
3.1.2.3. Règles applicables au fonctionnement du conseil d'administration	19
3.1.2.3.1. Le relevé des délibérations et les délibérations	19
3.1.2.3.2. Le rapport du directeur	20
3.1.2.3.3. La notice explicative et le rapport de l'ordonnateur	20
3.1.2.3.4. Le compte rendu de séance	20
3.1.3. LA COMMISSION PERMANENTE	20
3.1.3.1. Composition	20
3.1.3.2. Attributions	20
3.2. LES PRINCIPALES INSTANCES DE CONCERTATION	21
3.2.1. INSTANCES DE CONCERTATION DE L'EPLFPA	21
3.2.2. INSTANCES DE CONCERTATION DES CENTRES	21
3.3. LE DIRECTEUR DE L'EPLFPA	22
3.3.1. CONDITIONS DE NOMINATION	22

3.3.2. SES COMPETENCES	22
3.3.2.1. En qualité d'organe exécutif de l'établissement.....	22
3.3.2.2. En qualité de représentant de l'État au sein de l'EPLFPA.....	23
3.3.2.3. Relations avec la collectivité de rattachement	23
3.3.2.4. Le directeur de l'EPLFPA peut déléguer sa signature.....	23
3.3.2.4.1. Principes généraux	23
3.3.2.4.2. Champ d'application de la délégation de signature.....	24
3.3.2.5. Le directeur de l'EPLFPA ne peut pas déléguer ses pouvoirs.....	24
3.3.3. SUPPLÉANCE ET INTÉRIM.....	25
3.3.3.1. La suppléance.....	25
3.3.3.2. L'intérim.....	25
3.3.4. PASSATION DE SERVICE ENTRE DIRECTEURS D'EPLFPA	25
3.3.4.1. Circonstances justifiant cette procédure	25
3.3.4.2. Objet et modalités de la procédure.....	25
3.3.4.3. Le rapport du directeur sortant.....	26
3.3.4.3.1. Le contenu du rapport	26
3.3.4.3.2. La communication du rapport	26
3.3.4.4. Le procès-verbal.....	26
3.4. LES COLLABORATEURS DU DIRECTEUR DE L'EPLFPA.....	26
3.4.1. LE DIRECTEUR ADJOINT DE L'EPLFPA.....	26
3.4.2. LES DIRECTEURS DE CENTRES.....	27
3.4.2.1. Rôle en matière budgétaire	27
3.4.2.2. Rôle sur les personnels affectés ou mis à disposition du centre	27
3.4.2.3. Rôle pédagogique.....	27
3.4.2.4. Respect de l'ordre dans le centre	28
3.4.2.5. Actions disciplinaires	28
3.4.2.6. Délégation de signature.....	28
3.4.2.7. Direction de l'exploitation agricole et/ou de l'atelier technologique.....	28
3.4.3. LE SECRÉTAIRE GÉNÉRAL ET LES GESTIONNAIRES	28
3.4.3.1. La logistique.....	29
3.4.3.2. La gestion administrative et financière	29
3.4.3.3. La gestion des ressources humaines.....	29
3.5. L'ORDONNATEUR	29
3.5.1. LA SÉPARATION DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE	29
3.5.1.1. Énoncé du principe.....	29
3.5.1.2. Justification du principe	29
3.5.1.2.1. La sécurité dans la gestion des fonds publics	29
3.5.1.2.2. La répartition des fonctions.....	29
3.5.1.3. Fonctions respectives de l'ordonnateur et de l'agent comptable	30
3.5.1.3.1. L'ordonnateur	30
3.5.1.3.2. L'agent comptable	30
3.5.2. SANCTION DU NON RESPECT DU PRINCIPE DE SEPARATION DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE : LA GESTION DE FAIT.....	30
3.5.2.1. L'ingérence dans le recouvrement des recettes	30
3.5.2.2. Le maniement et l'extraction irrégulière des fonds de la caisse de l'EPLFPA	31
3.6. L'AGENT COMPTABLE	32
3.6.1. LES FONCTIONS D'AGENT COMPTABLE	32
3.6.1.1. L'agent comptable est un comptable public	32
3.6.1.2. L'agent comptable, collaborateur du chef d'établissement.....	33
3.6.2. LA NOMINATION DE L'AGENT COMPTABLE	33
3.6.2.1. Nomination.....	33
3.6.2.2. Prestation de serment	34
3.6.3. INSTALLATION ET REMISE DE SERVICE	34

3.6.3.1. Conditions préalables.....	34
3.6.3.2. Procédures.....	34
3.6.4. ORGANISATION DES SERVICES DE L'AGENT COMPTABLE.....	35
3.6.5. MANDATAIRES ET INTÉRIM.....	35
3.6.5.1. Les mandataires.....	35
3.6.5.2. L'agent comptable intérimaire.....	35
3.6.6. DÉSIGNATION DES RÉGISSEURS.....	36
3.6.7. CONTRÔLE DE LA GESTION DE L'AGENT COMPTABLE.....	36
3.6.8. LA RESPONSABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE.....	36
3.6.8.1. Les opérations génératrices de responsabilité.....	36
3.6.8.2. L'étendue de la responsabilité, cas d'engagement de la responsabilité.....	36
3.6.8.3. Mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable.....	36
3.6.8.3.1. Procédure devant la Cour des comptes.....	37
3.6.8.3.2. Cas particulier : la mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable défaillant.....	37
3.6.8.4. Les amendes.....	37
3.6.8.5. Rappel : la saisine du juge pénal.....	37
CHAPITRE 4 - LES CONTRÔLES.....	38
4.1. LES TROIS AUTORITÉS.....	38
4.1.1. L'AUTORITÉ ACADÉMIQUE.....	38
4.1.2. LA COLLECTIVITÉ DE RATTACHEMENT.....	38
4.1.3. LE REPRÉSENTANT DE L'ÉTAT.....	38
4.2. RÉGIME JURIDIQUE DES ACTES DE L'ÉTABLISSEMENT.....	38
4.2.1. ACTES RELATIFS A L'ORGANISATION OU AU CONTENU DE L'ACTION ÉDUCATIVE.....	39
4.2.2. ACTES QUI NE SONT PAS RELATIFS A L'ORGANISATION OU AU CONTENU DE L'ACTION ÉDUCATIVE.....	39
4.2.3. LES ACTES BUDGÉTAIRES.....	40
4.3. LES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES.....	40
4.3.1. MISSIONS ET COMPÉTENCES DES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES.....	40
4.3.2. ATTRIBUTIONS DES CHAMBRES REGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES.....	41
4.3.2.1. En matière budgétaire.....	41
4.3.2.2. Autres attributions administratives.....	41
4.4. L'INSPECTION DE L'ENSEIGNEMENT AGRICOLE.....	41
CHAPITRE 5 - LES PERSONNELS.....	42
5.1. LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE PERSONNEL.....	42
5.1.1. LES PERSONNELS DE DIRECTION.....	42
5.1.2. LES PERSONNELS ENSEIGNANTS, D'ÉDUCATION ET DE SURVEILLANCE.....	42
5.1.2.1. Formation initiale scolaire.....	42
5.1.2.1.1. Titulaires.....	42
5.1.2.1.2. Agents contractuels de l'État.....	42
5.1.2.1.3. Assistants d'éducation.....	43
5.1.2.1.4. Accompagnants des élèves en situation de handicap (AESH).....	43
5.1.2.1.5. Vacataires.....	43
5.1.2.1.6. Maîtres au pair.....	43
5.1.2.2. Formation continue et apprentissage.....	44
5.1.3. LES PERSONNELS NON ENSEIGNANTS.....	44
5.1.3.1. Formation initiale.....	44
5.1.3.1.1. Les personnels administratifs, techniques, de laboratoire et de santé.....	44
5.1.3.1.2. Les personnels techniques territoriaux des établissements d'enseignement.....	44
5.1.3.2. Formation continue et apprentissage.....	44
5.1.4. LES PERSONNELS INTERVENANT DANS LES MISSIONS PARTICULIÈRES.....	44

5.1.5. LES PERSONNELS DES EXPLOITATIONS AGRICOLES ET DES ATELIERS TECHNOLOGIQUES	44
5.2. LES PERSONNELS RECRUTÉS PAR L'EPLFPA.....	45
5.2.1. LA CREATION DE L'EMPLOI PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION.....	45
5.2.2. LE RECRUTEMENT DES AGENTS RÉMUNÉRÉS SUR LE BUDGET DE L'EPLFPA PAR LE DIRECTEUR.....	45
5.2.2.1. Les contrats de droit public.....	45
5.2.2.2. Les contrats de droit privé.....	46
5.2.3. LE FORMALISME DES CONTRATS	46
5.3. L'ADHÉSION AU RÉGIME D'ASSURANCE CHÔMAGE	46
5.4. LES CUMULS D'EMPLOIS ET DE RÉMUNÉRATIONS.....	46
CHAPITRE 6 – LE PATRIMOINE	47
6.1. LE RÉGIME JURIDIQUE DES BIENS MOBILIERS	47
6.1.1. LES BIENS MEUBLES REMIS PAR LA RÉGION	47
6.1.2. LES BIENS MEUBLES POUVANT ÊTRE A LA CHARGE DE L'ÉTAT.....	47
6.1.3. LES BIENS MEUBLES REMIS PAR LES AUTRES PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC	48
6.1.4. LES BIENS MEUBLES ACQUIS PAR L'ETABLISSEMENT.....	48
6.1.5. LES BIENS MEUBLES AFFECTES EN APPLICATION D'UNE CONVENTION AVEC UN PARTENAIRE PRIVE.....	48
6.1.6. LES CESSIONS DE BIENS MOBILIERS PROPRIETE DE L'ETABLISSEMENT	48
6.1.7. LES CESSIONS GRATUITES DE BIENS MEUBLES (Articles L.3212-3, D.3212-5 et D.3212-6 du code général de la propriété des personnes publiques).....	48
6.2. LE RÉGIME JURIDIQUE DES BIENS IMMOBILIERS	49
6.2.1. LES BIENS IMMOBILIERS APPARTENANT A LA REGION	49
6.2.1.1. Le régime des acquisitions.....	49
6.2.1.2. Les cessions de biens de la région	49
6.2.2. LES BIENS IMMOBILIERS APPARTENANT A L'EPLFPA	49
6.2.2.1. Les acquisitions de biens immobiliers par les EPLFPA	49
6.2.2.2. Les cessions de biens immobiliers des EPLFPA	51
6.2.3. LE REGIME DE PROPRIÉTÉ DES BIENS COFINANCES.....	51
6.3. LA DESAFFECTATION, LE DECLASSEMENT, LA DISSOLUTION.....	51
6.3.1. DÉFINITION	51
6.3.2. POUR LES BIENS APPARTENANT EN PROPRE A UN EPLFPA	51
6.3.3. POUR LES BIENS N'APPARTENANT PAS EN PROPRE A UN EPLFPA	52
6.4. LA PRISE EN LOCATION D'IMMEUBLES	52
6.4.1. LE BAIL EMPHYTEOTIQUE	52
6.4.2. LES AUTRES BAUX.....	53
6.5. LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS	53

CHAPITRE 1 - LES GRANDS PRINCIPES

[L'article L.811-1](#) du code rural et de la pêche maritime (CRPM) a défini l'objet et les missions de l'enseignement et de la formation professionnelle agricoles publics qui « constituent une composante du service public de l'éducation ».

L'enseignement et la formation professionnelle agricoles publics ont pour objet d'assurer, en associant les professionnels concernés, une formation générale et une formation technologique et professionnelle aux métiers de l'agriculture, de l'agroalimentaire, de la forêt, de la nature, de l'aquaculture, du paysage ainsi que de la transformation et de la commercialisation des produits agricoles et à d'autres métiers dans les domaines des services, du développement et de l'animation des territoires ainsi que de la gestion de l'eau et de l'environnement.

Ils répondent aux enjeux de souveraineté alimentaire, de renouvellement des générations d'actifs en agriculture, de développement, de structuration et de compétitivité des filières de production et de transformation agricoles alliant performance économique, sociale, sanitaire et environnementale, de promotion de la diversité des systèmes de production agricole, de recherche de solutions techniques et scientifiques en matière de transitions climatique et environnementale et de sensibilisation au bien-être animal. Ils veillent à la transmission de connaissances et de compétences éprouvées, anciennes ou innovantes, relatives à l'ensemble des filières agricoles françaises. Ils contribuent à sensibiliser la population dans ces domaines et à faire découvrir aux enfants l'agriculture et l'alimentation saine et diversifiée.

Ils sont organisés dans le cadre d'une formation permanente, par les voies de la formation initiale et continue. Ils sont dispensés, au sein d'établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPLEFPA), dans le respect des principes généraux de l'éducation mentionnés au livre 1^{er} du code de l'éducation dont la laïcité, la liberté de conscience et l'égal accès de tous au service public

Un EPLEFPA est une personne morale de droit public, distincte de l'autorité qui l'a créé, doté de la capacité juridique et de l'autonomie financière et chargé d'une mission déterminée par la loi qui a créé la catégorie à laquelle il appartient.

En retenant la qualification d'établissement public local d'enseignement, le législateur a tiré les conséquences du transfert de compétences opéré entre l'État et les collectivités territoriales en matière d'enseignement. Par rapport au droit commun de [la loi fondamentale de décentralisation du 2 mars 1982](#), le statut des EPLEFPA est dérogatoire et prend en compte trois objectifs :

- confirmer le principe de l'existence d'un domaine de responsabilité et de gestion propre de l'établissement ;
- donner à la collectivité de rattachement des compétences à l'égard de l'établissement ;
- permettre à l'État d'assurer ses responsabilités en matière de fonctionnement du service public de l'enseignement et de l'éducation, grâce en particulier au rôle dévolu au chef d'établissement et au contrôle exercé sur les actes des EPLEFPA.

Les EPLEFPA sont régis par les dispositions du [livre VIII du code rural et de la pêche maritime](#) et soumis aux dispositions du titre I du [décret n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Ils disposent d'une instance décisionnelle de composition tripartite et relèvent du contrôle a posteriori des trois autorités : autorité académique, représentant de l'État et collectivité de rattachement.

Chaque EPLEFPA regroupe plusieurs centres d'enseignement et de formation, et un ou plusieurs ateliers technologiques ou exploitations agricoles (centres de production – [article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime) à vocation pédagogique qui assurent l'adaptation et la formation aux réalités pratiques, techniques et économiques et qui contribuent à la démonstration, à l'expérimentation et à la diffusion des techniques nouvelles.

1.1. LES MISSIONS

Ces établissements remplissent les missions définies aux articles [L.811-1](#), [L.811-2](#) et [R.811-5 à R.811-11](#) du code rural et de la pêche maritime :

- assurer une formation générale technologique et professionnelle initiale (scolaire et apprentissage) et continue ;
- contribuer à l'insertion scolaire, sociale et professionnelle des jeunes et à l'insertion sociale et professionnelle des adultes, en participant à leur orientation ;
- contribuer au développement, à l'expérimentation et à l'innovation agricoles et agroalimentaires ;
- contribuer à l'animation rurale, à l'animation et au développement des territoires ;
- contribuer à des actions de coopération internationale, en favorisant les échanges et l'accueil d'élèves, d'apprentis, d'étudiants, de stagiaires et de personnels. »
- mettre en œuvre toute action visant à répondre durablement aux besoins d'emplois nécessaires pour assurer la souveraineté alimentaire et assurer le développement des connaissances et des compétences en matière de transitions climatique et environnementale.

Les régions sont associées à la mise en œuvre de l'ensemble de ces missions.

1.2. PERSONNALITÉ JURIDIQUE ET AUTONOMIE FINANCIÈRE

1.2.1. PERSONNALITÉ JURIDIQUE

1.2.1.1. Caractéristiques générales

En application de [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime, les EPLEFPA sont dotés de la personnalité juridique. Les EPLEFPA, personnes morales, sont des organismes administratifs chargés de la gestion d'un service public. Ils sont soumis aux obligations du droit public et ont des prérogatives de puissance publique qu'ils mettent en œuvre pour la réalisation de leurs missions, dans le domaine de compétence qui leur a été assigné par la loi.

Le conseil d'administration est la seule instance décisionnelle qui « règle par ses délibérations les affaires de l'établissement ». Il a vocation à en déterminer les grandes orientations et à en valider la réalisation dans le respect de la légalité. À ce titre l'EPLEFPA peut notamment :

- posséder, acquérir, aliéner des biens ;
- passer des contrats ;
- recevoir des dons et legs ;
- ester en justice.
- recevoir des versements ayant trait aux premières formations technologiques et professionnelles (taxe d'apprentissage) ;
- recevoir des versements faits par les entreprises dans le cadre du développement du mécénat ([loi n° 87-571](#) du 23 juillet 1987) ;
- conclure des accords de coopération et de partenariat dans le cadre des missions et projets définis aux articles [L.811-1](#), [L.800-1](#), [R.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime ;
- s'associer en groupements ou en complexes ([articles D.811-76-1 à D.811-76-15](#) du code rural et de la pêche maritime).

1.2.1.2. Participation à des groupements

Les EPLEFPA peuvent être membres de groupements de type groupement d'intérêt public (GIP) ou groupement d'intérêt économique (GIE).

Les diverses participations sont soumises aux règles de droit spécifiques applicables à ces différents organismes ainsi qu'à celles propres aux EPLEFPA.

1.2.1.2.1. Groupements d'intérêt public (GIP)

Les GIP permettent la mise en commun de moyens par des personnes morales de droit public et éventuellement de droit privé pour réaliser un programme ou gérer des équipements d'intérêt commun nécessaires à leurs activités (cf. titre III sur les aspects comptables).

Les GIP sont régis par les [articles 98 à 122 de la loi n°2011-525](#) du 17 mai 2011 modifiée de simplification et d'amélioration de la qualité du droit. Le [décret n°2012-91](#) du 26 janvier 2012 modifié relatif aux groupements d'intérêt public précise les modalités d'approbation de la convention constitutive ainsi que le fonctionnement des GIP. Dans le cas où le statut de droit public pour les agents est inscrit dans la convention constitutive, le régime applicable est fixé par le [décret n°2013-292](#) du 5 avril 2013 relatif au régime de droit public applicable aux personnels des groupements d'intérêt public. En revanche, lorsque les agents sont soumis au statut de droit privé en application de la convention constitutive, c'est au code du travail qu'il convient de se référer.

Conformément aux dispositions de l'article R. 811-23 du code rural et de la pêche maritime, le conseil d'administration d'un EPLEFPA «*régle par ses délibérations les affaires de l'EPLEFPA et délibère sur ...13° la passation des contrats, conventions...* » . Par conséquent, il convient, dans un souci de sécurité juridique, que toute participation d'un EPLEFPA à un GIP qui implique nécessairement la conclusion d'une convention constitutive entre les membres du GIP, fasse l'objet d'une délibération préalable du conseil d'administration de l'EPLEFPA membre du GIP.

1.2.1.2.2. Groupements d'intérêt économique (GIE)

Les GIE ont pour principal objet la mise en commun de moyens en vue de développer l'activité économique de ses membres. Ils sont régis par les [articles L.251-1 à L.251-23](#) et [R.251-1 à R.251-3](#) du code de commerce.

1.2.2. AUTONOMIE FINANCIÈRE

L'autonomie financière se traduit par l'existence d'un budget propre à l'EPLEFPA distinct de celui de la collectivité de rattachement. Elle repose sur les principes suivants :

- des ressources propres et le choix de leur emploi ;
- une gestion autonome des recettes et des dépenses ;
- une capacité d'acquisition, de gestion et d'aliénation du patrimoine.

L'ensemble de ces prérogatives relève des délibérations du conseil d'administration, dans le respect des règles de la comptabilité publique.

1.2.3. AUTONOMIE PÉDAGOGIQUE

Elle découle des dispositions du code rural et de la pêche maritime.

Dans ce cadre et en vertu des articles [R.811-11](#) et [R.811-29](#) du code rural et de la pêche maritime, chaque centre établit son projet pédagogique et le soumet au conseil d'administration de l'EPLEFPA.

Le projet d'établissement visé à [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime fédère notamment les projets pédagogiques des centres qui constituent l'EPLEFPA, afin d'assurer la cohérence des actions conduites par chacun d'eux.

Le projet d'établissement est délibéré par le conseil d'administration dans le cadre de la réglementation en vigueur et dans le respect des programmes et référentiels nationaux, des schémas prévisionnels nationaux et régionaux des formations, du plan régional de développement des formations professionnelles régionales, et en cohérence avec les projets régionaux de l'enseignement agricole.

Par ailleurs, sous réserve de l'autorisation préalable de l'autorité académique, la partie pédagogique du projet d'établissement peut prévoir la réalisation d'expérimentations, d'une durée maximale de cinq ans, portant sur l'enseignement et son organisation et l'organisation pédagogique de la classe ou de l'établissement. Ces expérimentations sont préparées par le conseil de l'éducation et de la formation. Elles font l'objet d'une évaluation annuelle.

CHAPITRE 2 - ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT DE L'EPLFPA

2.1. CONSTITUTION DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES

Chaque EPLFPA a pour siège soit :

- un lycée d'enseignement général et technologique agricole ;
- un lycée professionnel agricole ;
- un lycée d'enseignement général technologique et professionnel agricole.

Il regroupe plusieurs centres :

- un ou plusieurs lycées d'enseignement général et technologique agricole (LEGTA) ou lycées professionnels agricoles (LPA) ou lycées d'enseignement général technologique et professionnel agricole (LEGTPA) ;
- un ou plusieurs centres de formation professionnelle et de promotion agricole (CFPPA) ou centres de formation d'apprentis (CFA) ;
- un ou plusieurs ateliers technologiques ou exploitations agricoles à vocation pédagogique.

La création des établissements publics locaux d'enseignement agricole est arrêtée par le préfet de région, sur proposition de la région, collectivité de rattachement, conformément aux dispositions de [l'article L.421-1](#) du code de l'éducation.

L'arrêté de création doit préciser clairement la composition exacte du nouvel établissement.

2.2. LES CENTRES

Les centres n'ont pas la personnalité morale. Seul l'EPLFPA dans lequel ils sont inclus en est doté. La création et la suppression de centres relèvent du ministre chargé de l'agriculture, dans le cadre des schémas prévisionnels de formation régionaux et nationaux.

Les centres d'enseignement et de formation sont placés sous l'autorité d'un directeur, disposent de l'autonomie pédagogique et proposent leur projet pédagogique au conseil d'administration de l'établissement public local.

Les exploitations agricoles et les ateliers technologiques visés à [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime sont des unités à vocation pédagogique qui assurent l'adaptation de la formation aux réalités pratiques, techniques et économiques. Elles constituent des supports de démonstration, d'expérimentation et de diffusion des techniques nouvelles. Elles sont un des moyens dont l'établissement dispose pour assurer les missions définies à [l'article L.811-1](#) du code rural et de la pêche maritime.

L'exploitation agricole est une unité de production de matières premières vendues en l'état ou après transformation. A l'activité principale de production peuvent s'adjoindre des ateliers complémentaires liés à la transformation, à la commercialisation ou à des services. Sont réputées agricoles les activités qui sont dans le prolongement de l'activité agricole de production ou qui ont comme support l'exploitation.

L'atelier technologique est une unité de traitement, de transformation et de vente de produits obtenus à partir de matières premières agricoles introduites, ou une unité de services entrant dans le champ des formations dispensées par l'enseignement agricole et vendus à des particuliers ou à des collectivités.

Ces unités agricoles ou technologiques sont gérées selon les usages et pratiques commerciales des professions concernées, dans le respect des règles de la comptabilité publique. Elles doivent à partir de leurs ressources propres, assurer :

- l'ensemble des charges relatives à l'acte de production ;
- la rémunération d'au moins une unité de travail à plein temps.

Pour la gestion de l'exploitation agricole, l'EPLFPA est, au plan juridique, considéré comme exploitant agricole.

Dans le cas où les conditions ci-dessus ne peuvent être remplies pour constituer une exploitation agricole, ou un atelier technologique, la mise en œuvre des pratiques professionnelles prévues dans les référentiels de formation, est réalisée au sein d'ateliers pédagogiques. Ces derniers sont intégrés dans la gestion budgétaire du centre support.

CHAPITRE 3 – LES ACTEURS DE LA GESTION DE L'ÉTABLISSEMENT

PARTIE LIMINAIRE : LA REFORME DE LA RESPONSABILITE FINANCIERE DES GESTIONNAIRES PUBLICS

[L'ordonnance du 23 mars 2022](#)¹ relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics réforme en profondeur la responsabilité des ordonnateurs et des comptables publics. À compter du 1^{er} janvier 2023, elle supprime le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire spécifique des comptables et rénove le régime commun à l'ensemble des agents publics (ordonnateurs et comptables) qui prévalait dans le cadre de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF)².

Le terme de gestionnaire s'applique à l'ensemble des acteurs publics qui mettent en œuvre un budget, au service d'une entité, par le biais des compétences qu'ils exercent au nom et pour le compte d'une personne morale de droit public ou d'un service chargé d'une mission de service public. Il recouvre de nombreux acteurs et fonctions : ordonnateurs, comptables, tutelles, etc.

Le nouveau régime s'inscrit dans la continuité de celui de la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF). Il sanctionne les responsables en titre et non les agents dont l'action se limite à appliquer les directives ou à suivre les instructions³.

L'objectif principal de la réforme est fondamentalement d'assurer une plus grande responsabilisation des gestionnaires publics, en limitant l'intervention du juge financier aux fautes les plus graves, tout en renforçant le contrôle interne, ainsi que la responsabilité managériale.

Sans préjudice de la politique de poursuites qui sera définie par la Cour des comptes, les principales caractéristiques du nouveau régime sont les suivantes :

- le régime limite l'office du juge concernant l'infraction générique aux cas d'une gravité avérée, là où auparavant le juge pouvait être amené à connaître des cas de méconnaissance de règles formelles et procédurales avec moins d'enjeu ;
- il rappelle à l'employeur public sa responsabilité managériale, en miroir du resserrement du champ juridictionnel ;
- il conforte le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables⁴ ;
- il normalise l'organisation juridictionnelle en créant une instance d'appel.

Les points clés de la réforme sont les suivants :

- le nouveau régime ne modifie pas le champ des justiciables par rapport à celui de la CDBF ;
- la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable est supprimée, ainsi que le jugement des comptes ;
- le régime répressif de responsabilité financière des gestionnaires publics (RGP) commun à l'ensemble des acteurs dont les comptables publics s'appuie sur une typologie d'infractions modernisées qui se décline comme suit :

- 1/ l'infraction dite « générique » posée par [l'article L.131-9](#) du code des juridictions financières (CJF) :

D'une manière générale, un justiciable s'expose à une mise en cause de sa responsabilité lorsque, par une infraction aux règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses ou à la gestion des biens de l'Etat, des collectivités, établissements et autres organismes, il a commis une faute grave ayant causé

1 [Ordonnance n° 2022-408](#) du 23 mars 2022 relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

2 Des mesures transitoires pour les affaires en cours sont prévues : le principe d'application du régime le moins répressif s'applique.

3 Des mécanismes exonérateurs de responsabilité sont expressément prévus aux articles [L. 131-5 du CJF](#) (agents placés sous l'autorité d'un supérieur hiérarchique justiciable) et [L. 131-6 du CJF](#) (agents disposant d'un ordre écrit préalable émanant d'une autorité non justiciable).

4 Voir notamment l'article [L. 131-7 du code des juridictions financières](#) : « Dans les conditions prévues par décret, le comptable peut signaler à l'ordonnateur toute opération qui serait de nature à relever des infractions prévues à l'article [L. 131-9](#). Si, dans le cadre des contrôles qu'il est tenu d'effectuer, le comptable constate des irrégularités, il suspend le paiement et en informe l'ordonnateur. Ce dernier a alors la faculté d'opérer une régularisation ou de requérir par écrit le comptable public de payer. Les comptables ne sont pas responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs. »

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

-2/ les infractions dites « spécifiques » :

Plus spécifiquement, un justiciable peut être sanctionné lorsque ses agissements conduisent à la commission des infractions suivantes :

- l'avantage injustifié, pécuniaire ou en nature, procuré à une personne morale, à autrui, ou à lui-même, en méconnaissance de ses obligations et par intérêt personnel direct ou indirect ([article L.131-12](#) du CJF) ;
- la gestion de fait, y compris pour les élus et les ministres ([article L.131-15](#) du CJF) ;
- l'inexécution d'une décision de justice prononçant une condamnation pécuniaire ([article L.131-14](#) du CJF) et l'inexécution d'une décision provoquant la condamnation à des d'astreintes.

-3 / les infractions dites « formelles » ([article L131-13](#) du CJF) :

En outre, le code de juridiction maintient les deux infractions suivantes :

- l'absence de production des comptes ;
- l'engagement d'une dépense, sans en avoir le pouvoir ou sans avoir reçu délégation à cet effet.

Enfin, afin d'améliorer l'exécution des dettes publiques, une nouvelle infraction est créée pour sanctionner les agissements faisant échec à la procédure de mandatement d'office.

- la réforme porte également sur les sanctions. Elles sont désormais plafonnées à un montant maximal de 6 mois de rémunération et à 1 mois pour les infractions plus formelles mentionnées ci-dessus. Le juge appréciera de manière individuelle et proportionnée les montants des sanctions ;
- une juridiction unifiée (la chambre du contentieux de la Cour des comptes) composée de membres de la Cour des comptes et de magistrats des chambres régionales et territoriales des comptes est chargée de la répression des fautes en première instance. Une instance d'appel est introduite, composée de membres de la Cour des comptes, du Conseil d'État et de deux personnalités qualifiées. Le Conseil d'État reste juge de cassation.

Contrairement au régime de la RPP des comptables publics, le nouveau régime de responsabilité est répressif, comme l'était celui de la CDBF. Il a pour objectif de sanctionner une faute et non de réparer un préjudice financier.

Les conséquences de la réforme :

- les infractions visées par [l'ordonnance du 23 mars 2022](#) qui portent atteinte à l'ordre public financier, sont sanctionnées par des amendes non rémissibles ;
- il ne s'agit pas d'un transfert de responsabilité des comptables vers les ordonnateurs mais, de la suppression de la RPP spécifique aux seuls comptables, d'un rééquilibrage des mécanismes. Par conséquent, les différents acteurs sont soumis au même et unique régime de responsabilité et répondent donc de leurs seuls actes ;
- les acteurs de la chaîne financière pourront recentrer leurs contrôles sur les enjeux réels et développer la responsabilité managériale pour les fautes que le juge financier ne sera pas amené à sanctionner. Chaque structure doit pouvoir identifier les risques ou les situations anormales afin de pouvoir les corriger et assurer la qualité de ses procédures ;
- la réforme implique donc une adaptation du contrôle interne par la maîtrise des risques et la sécurisation accrue des processus au regard des enjeux identifiés. Elle vise à renforcer le fonctionnement de la chaîne financière. Les gestionnaires publics devront pouvoir s'appuyer sur des outils de diagnostic, de contrôle interne, de maîtrise des risques et d'audit interne de la chaîne financière, ainsi que sur la définition de leviers managériaux.

Ainsi, la fin du régime de RPP des comptables publics ne remet pas en cause l'étendue et l'exclusivité des fonctions dévolues à l'agent comptable précisées à l'[article 18 du décret du 7 novembre 2012](#).

Cette réforme ne modifie pas les contrôles que l'agent comptable est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine, prévus par les articles [19](#) et [20](#) du décret GBCP. En outre, l'agent comptable n'est pas responsable des opérations qu'il a effectuées sur réquisition régulière de l'ordonnateur.

Le décret n°[2022-1605](#) du 22 décembre 2022, portant application de [l'ordonnance n 2022-408 du 23 mars 2022](#) relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics et modifiant diverses dispositions relatives aux comptables publics, supprime les dispositions relatives aux différents régimes de responsabilité personnelle et pécuniaire, précise les modalités du nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics et adapte les procédures dans le cadre de ce changement de régime de responsabilité.

Sont supprimées toutes les références au jugement des comptes, à l'apurement administratif des comptes, aux réserves pouvant être formulées par les comptables à l'occasion de leur installation ainsi que leur obligation de cautionnement.

La fin du jugement des comptes se traduit par la suppression de la transmission automatique des comptes et pièces justificatives à la Cour des comptes et aux CRTC. Les modalités de production des comptes et des pièces justificatives, les modalités de conservation et d'archivage sont précisées par arrêté.

Le décret supprime également la prestation de serment des comptables devant le juge des comptes au profit d'une prestation de serment devant l'autorité administrative prévues à l'[article 14-1 du décret GBCP](#).

Enfin, le décret précise les conditions de mise en œuvre de la possibilité de signalement du comptable à l'ordonnateur de faits susceptibles de constituer une infraction au titre de l'article L131-9 de [l'ordonnance précitée](#).

Toutes ces dispositions sont venues modifier le décret GBCP et, le cas échéant, le code rural et de la pêche maritime.

3.1. LE CONSEIL D'ADMINISTRATION

Le conseil d'administration est l'organe délibérant de l'EPLFPA. Il est le support essentiel de l'exercice de la personnalité juridique ainsi que de l'autonomie financière, pédagogique et technique de l'établissement. Les compétences du conseil d'administration sont définies par [l'article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime. Ce dernier précise que « *le conseil d'administration règle par ses délibérations les affaires de l'établissement public local et des centres qui le constituent, après avis des conseils compétents et après avoir entendu le rapport du directeur de l'établissement public local. Il arrête son règlement intérieur. Ses délibérations portent notamment sur :*

- 1° Le projet d'établissement mentionné à l'article L. 811-8 du présent code et l'organisation des activités complémentaires prévues à l'article L. 216-1 du code de l'éducation ;*
- 2° Les règlements intérieurs des centres ;*
- 3° Le rapport annuel du directeur sur la gestion de l'établissement public local ;*
- 4° L'évolution des structures pédagogiques des centres ;*
- 5° Le budget et les décisions modificatives ;*
- 6° Le compte financier et l'affectation des résultats ;*
- 7° Les admissions en non-valeur et les remises gracieuses, sous réserve pour ces dernières des dispositions de l'article R. 811-66 du présent code ;*
- 8° Les emprunts ;*
- 9° La souscription et la vente de parts en capital social des organismes agricoles coopératifs, mutualistes ou d'entraide ;*
- 10° Les acquisitions, aliénations ou échanges d'immeubles ;*
- 11° Les baux emphytéotiques ;*
- 12° L'acquisition ou la cession des valeurs mobilières ;*
- 13° La passation des contrats, conventions ou marchés et les conditions dans lesquelles les dépenses relatives aux exploitations et ateliers technologiques peuvent être financées avant exécution ;*
- 14° Les concessions de logements ;*
- 15° L'utilisation des locaux en application de l'article L. 212-15 du code de l'éducation ;*

16° La création et la définition des emplois rémunérés sur le budget de l'établissement public local ainsi que les conditions d'emploi, de travail et de rémunération fixées dans le respect des lois et règlements en vigueur ;

17° L'acceptation ou le refus de dons et legs ;

18° Les actions en justice ;

19° La composition et les modalités de fonctionnement de la commission éducative prévue à l'article R. 811- 83-5.

Le conseil d'administration peut déléguer à la commission permanente qu'il met en place ses attributions mentionnées aux 7°, 12°, 14°, 15°, 17° et 18°. Une délibération du conseil d'administration prévoit le champ de cette délégation, ainsi que sa durée ».

Une délibération du conseil d'administration prévoit le champ de cette délégation, ainsi que sa durée.

3.1.1. LES COMPÉTENCES

3.1.1.1. Les compétences décisionnelles

3.1.1.1.1. Mise en œuvre des missions de l'établissement

Le conseil d'administration fixe dans le respect des dispositions législatives et réglementaires en vigueur et des objectifs définis par les autorités compétentes, les principes de mise en œuvre des missions assignées à l'établissement et les règles d'organisation interne de l'établissement.

Les principes de mise en œuvre de l'autonomie pédagogique et éducative de l'EPLFPA, sont précisés à [l'article R.811-11](#) du code rural et de la pêche maritime. En application notamment des 1° et 4° de [l'article R. 811-23](#) du code rural et de la pêche maritime, les délibérations du conseil d'administration de l'EPLFPA relatives au projet pédagogique, transmises à l'autorité académique, sont examinées par le comité régional de l'enseignement agricole (CREA), qui arrête ses propositions dans un schéma régional des formations (voir [l'article L.810-1](#) du code rural et de la pêche maritime ainsi que [l'article R.810-1](#) qui dispose que le terme "autorité académique" désigne exclusivement le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt -DRAAF-, et par délégation le chef du service régional de la formation et du développement- SRFD-).

Le ministre chargé de l'agriculture, après avis du Conseil national de l'enseignement agricole (CNEA), arrête le schéma national des formations de l'enseignement agricole.

En retour, le conseil d'administration de l'établissement, à partir des priorités inscrites au schéma national des formations, sera à même d'adapter éventuellement son projet d'établissement.

En application des articles [R.811-29](#) et [R.811-47-2](#) du code rural et de la pêche maritime, chaque centre propose son projet pédagogique au conseil d'administration de l'établissement public local, dans le cadre du projet global d'établissement.

Le projet d'établissement intègre les projets respectifs des centres constitutifs. Aux termes de [l'article R.811-11](#) du code rural et de la pêche maritime, ce projet traite notamment de l'organisation pédagogique et éducative du centre pour les élèves, stagiaires et les apprentis :

- l'organisation du centre en classes et en groupes et les modalités de répartition des élèves, stagiaires et apprentis ;
- l'emploi des dotations en heures d'enseignement à la disposition du centre ;
- l'organisation du temps scolaire ;
- la définition, compte tenu des schémas régionaux, des actions de formation complémentaire et de formation continue destinées aux jeunes et aux adultes ;
- les choix des sujets d'études spécifiques du centre, les activités qui concourent à l'action éducative.

Le centre a la responsabilité d'adapter son organisation et son fonctionnement pour mieux prendre en compte les besoins, dans le respect des dispositions législatives et réglementaires et des limites définies par le ministre chargé de l'agriculture, représenté par l'autorité académique.

Ainsi, il revient à chaque centre, dans le cadre de la répartition des moyens arrêtés au sein de l'EPLEFPA de définir son organisation interne en divisions et groupes d'élèves, stagiaires ou apprentis.

[L'article R.811-11](#) du code rural et de la pêche maritime prévoit par ailleurs des liaisons avec l'environnement social culturel et économique. Ces liaisons représentent notamment, pour chaque centre d'enseignement et de formation, l'expression concrète des missions fixées à [l'article L.811-1](#) du code rural et de la pêche maritime.

Les EPLEFPA participent aussi, conformément aux dispositions des articles [L.800-1](#), [D.800-1](#) et [R.811-9](#) du code rural et de la pêche maritime, aux programmes de développement agricole nationaux, régionaux et départementaux mis en œuvre par l'ensemble des organismes maîtres d'œuvre du développement agricole et rural, ainsi qu'à des projets communs concernant la production de biens alimentaires et les questions relatives à la protection de l'environnement et à l'aménagement du territoire liées à l'activité agricole et agro-industrielle, dont ils rendent compte annuellement à l'autorité administrative compétente. Ils contribuent également à l'animation et au développement des territoires.

Les missions de développement, d'expérimentation et d'innovation agricoles et agroalimentaires, d'animation et de développement du territoire constituent des missions propres mais non exclusives qui ont été dévolues aux EPLEFPA par le législateur au sens des dispositions de [l'article L.811-1](#) du code rural et de la pêche maritime. Le projet d'établissement doit définir les modalités de la participation de l'établissement au développement des territoires dans lesquels celui-ci s'insère.

Les actes relatifs au développement et à l'animation des territoires n'intéressent pas exclusivement l'action éducative. De ce fait ils relèvent aussi du régime du droit commun relatif au contrôle des actes des collectivités.

Bien entendu, ces actions sont parties intégrantes du projet d'établissement. Elles constituent en effet un facteur essentiel et spécifique de l'adaptation de l'EPLEFPA à son environnement social, culturel et économique.

Les décisions prises dans ce cadre doivent avoir fait l'objet d'une instruction préalable par les conseils des centres concernés. Elles sont adoptées par le conseil d'administration sur rapport du directeur de l'EPLEFPA. Les activités complémentaires prévues à [l'article L.216-1](#) du code de l'éducation, organisées et financées par les collectivités locales doivent recueillir l'accord à la fois du conseil d'administration et du directeur de l'EPLEFPA.

3.1.1.1.2. Examen du rapport annuel du directeur de l'établissement

Le conseil d'administration examine chaque année un rapport présenté par le directeur de l'EPLEFPA sur le fonctionnement général de l'établissement ([article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime), la mise en œuvre et les résultats du projet d'établissement. Il arrête le bilan global annuel de l'ensemble des activités de l'établissement pour l'année scolaire écoulée. Ce bilan est présenté à la session d'automne.

Le rapport de synthèse est préparé par le directeur de l'EPLEFPA assisté des directeurs de centres ainsi que de ses collaborateurs directs, au vu des travaux des différents conseils (conseil intérieur, conseil de centre, conseil de perfectionnement, conseil d'exploitation ou d'atelier, conseil des délégués élèves, commission hygiène et sécurité, conseil de l'éducation et de la formation...). Ce document est soumis pour adoption à l'examen du conseil d'administration, puis il est transmis à l'autorité académique et à la collectivité territoriale de rattachement par le directeur de l'EPLEFPA.

3.1.1.1.3. Programmes particuliers d'actions pédagogiques

Le conseil d'administration peut définir des programmes particuliers d'actions pédagogiques. L'établissement dispose, tant en matière pédagogique et éducative qu'en matière budgétaire, d'un domaine propre de responsabilité ([article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime). Il a donc la possibilité de définir et de mettre en œuvre, dans la limite des moyens dont il dispose, des actions spécifiques afin de mieux prendre en compte les besoins des élèves, stagiaires ou apprentis qu'il accueille et de mieux s'adapter à son environnement.

3.1.1.1.4. Activités d'animation et de développement des territoires, de développement d'expérimentation et d'innovation agricoles et agroalimentaires

Le conseil d'administration délibère sur les actions d'animation rurale et de développement agricole conduites par l'établissement.

Il doit se prononcer sur sa participation à des programmes de développement agricole ou à des actions spécifiques de développement ou d'animation rurale, en s'assurant de la cohérence avec le projet d'établissement. Il favorise son ouverture sur son environnement social culturel et économique, grâce notamment à l'exploitation agricole et/ou à l'atelier technologique.

3.1.1.1.5. Fonctionnement d'associations au sein des EPLEFPA

Le conseil d'administration donne son accord sur le programme de toutes les associations composées d'élèves et ayant leur siège au sein de l'établissement, conformément à [l'article R.811-78](#) du code rural et de la pêche maritime.

Le conseil d'administration fixe également les bases conventionnelles des relations qui peuvent exister avec les associations dont le siège est situé au sein de l'établissement (association des lycéens étudiants stagiaires et apprentis -ALESA-, association sportive, associations d'anciens élèves, juniors entreprises...), ou à l'extérieur de celui-ci et ayant des relations avec lui.

Il est rappelé que l'EPLFPA ne saurait promouvoir le fonctionnement d'associations ([loi de 1901](#), par exemple) qui auraient pour but de se substituer à lui pour l'exercice de missions lui incombant.

3.1.1.1.6. Orientation de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique

Le conseil d'administration détermine l'orientation de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique.

Les exploitations agricoles ou les ateliers technologiques des EPLEFPA sont des unités économiques à vocation pédagogique. Il revient au conseil d'administration de fixer les conditions de leur bonne gestion en tenant compte, notamment des usages des professions concernées, comme le précise [l'article R.811-50](#) du code rural et de la pêche maritime.

[L'article R.811-9](#) du code rural et de la pêche maritime souligne que l'orientation, la conduite et la gestion de ces unités sont des moyens de formation, d'expérimentation et de développement. L'adoption du projet d'exploitation est donc indissociable de celle du projet d'établissement et des actions citées ci-dessus.

3.1.1.1.7. Budget et compte financier de l'établissement

Le conseil d'administration adopte le budget et ses décisions modificatives. Il arrête le compte financier de l'établissement, conformément aux articles [R.811-52](#) et [R.811-72](#) du code rural et de la pêche maritime.

Les modalités de présentation et de vote du budget et du compte financier par le conseil d'administration sont précisées dans le titre II de la présente instruction relatif au budget de l'EPLFPA et à son exécution.

Le budget est un acte de prévision et d'autorisation des recettes et des dépenses, il doit être la traduction financière de la politique de l'EPLFPA ainsi que de ses orientations stratégiques.

3.1.1.1.8. Exercice de la personnalité juridique de l'établissement

Le conseil d'administration se prononce sur toute question concernant, sous quelque forme que ce soit, l'exercice de la personnalité juridique de l'établissement (cf. [article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime).

Il s'agit notamment de la passation de tous actes, conventions, contrats, adhésions à des groupements divers (coopératives, société d'intérêts collectifs agricoles -SICA-, groupements de producteurs, ...) qui engagent l'établissement.

Le conseil fixe, dans le cadre de la réglementation en vigueur et notamment, des conventions collectives (pour les salariés des exploitations et ateliers), les conditions d'emploi, de travail et de rémunération des personnels recrutés sur le budget propre de l'établissement.

3.1.1.1.9. Autorisation de certaines opérations

En application de [l'article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime, le conseil d'administration autorise l'acquisition, la cession et l'aliénation des biens meubles et immeubles qui lui appartiennent en propre ainsi que l'acceptation des dons et legs.

Ces opérations doivent respecter les dispositions des règles relatives à la commande publique, lorsque l'opération y est soumise et du code général de la propriété des personnes publiques, notamment au regard des principes de la domanialité.

3.1.1.1.10. Approbation du règlement intérieur

Le conseil d'administration approuve le règlement intérieur. Aux termes de [l'article R.811-28](#) du code rural et de la pêche maritime, chaque centre constitutif de l'EPLFPA doit disposer d'un règlement intérieur régissant la vie de la communauté.

Selon les conditions propres à chaque EPLFPA, le règlement intérieur des différents centres peut comprendre une partie commune, notamment en matière de sécurité et de prévention des risques, qui s'applique alors à l'ensemble (par exemple : les voies de circulation, les utilisations communes de matériels et de locaux).

Le règlement intérieur, sur proposition de chacun des centres, doit être voté par le conseil d'administration dans le respect de la légalité. Il importe que le règlement intérieur soit :

- adopté à partir des réflexions des différents partenaires qui composent la communauté de formation ou qui lui sont liés ;
- étudié dans les instances où toutes les composantes de la communauté sont représentées.

Le règlement intérieur doit être l'expression d'une volonté commune d'organiser la vie collective et l'acceptation des droits et obligations réciproques, il reprend notamment le régime disciplinaire des apprenants. Ces dispositions s'appliquent à tous les membres de la communauté.

Le règlement intérieur doit être la manifestation de la capacité du centre à maîtriser son propre fonctionnement, à assurer sa part d'autonomie et à responsabiliser l'ensemble des publics qu'il accueille.

Bien entendu, si la spécialisation de certaines unités (par exemple : sections de techniciens supérieurs ou classes préparatoires ou la répartition des centres), justifie des régimes particuliers, ceux-ci doivent également être approuvés par le conseil d'administration.

3.1.1.2. Les compétences consultatives du conseil d'administration

Outre les principales compétences décisionnelles précédemment examinées, le conseil d'administration dispose de compétences consultatives.

En application des articles [L.212-15](#) et [L.216-1](#) du code de l'éducation, le conseil d'administration est obligatoirement consulté pour :

- l'utilisation des locaux scolaires par le maire de la commune d'implantation du centre concerné, pour l'organisation d'activités à caractère culturel, sportif, social ou socio-éducatif ;
- la modification par le maire des heures d'entrée et de sortie de l'établissement.

A la demande du maire, le président recueille l'avis du conseil d'administration. Le directeur de l'EPLFPA informe sans délai le maire de l'avis ainsi exprimé.

Le conseil d'administration donne également son avis sur les mesures annuelles de créations et de suppressions de sections, d'options et d'enseignements spécifiques dans l'établissement, ainsi que sur les principes du choix des manuels scolaires et autres matériels documentaires et pédagogiques.

Le conseil d'administration peut en outre, de sa propre initiative ou sur proposition du directeur de l'EPLEFPA, adopter tout vœu sur les questions intéressant la vie et le fonctionnement de l'établissement.

3.1.1.3. Information du conseil d'administration

Le conseil d'administration est informé de l'évolution et des orientations des politiques publiques, notamment dans le domaine de l'enseignement, de l'éducation et de la formation.

3.1.2. LE FONCTIONNEMENT DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

3.1.2.1. Le rôle du président

[L'article L.811-9](#) du code rural et de la pêche maritime confie la présidence du conseil d'administration à un membre du conseil, extérieur à l'établissement.

Lors de sa première séance, le conseil d'administration, d'abord présidé par le doyen d'âge, élit son président dans les conditions prévues par [l'article R.811-13](#) du code rural et de la pêche maritime.

Le président convoque le conseil d'administration qui se réunit au moins deux fois par an. Il dirige les débats et signe les actes (délibérations, vœux, procès-verbaux...).

Le secrétariat du président est assuré par l'établissement public local et les correspondances destinées au président sont adressées au siège de l'EPLEFPA.

3.1.2.2. Règles de convocation du conseil d'administration

[L'article R.811-24](#) du code rural et de la pêche maritime détermine les règles de convocation du conseil d'administration et les règles de quorum applicables pour que le conseil délibère valablement.

3.1.2.2.1. Règles de convocation

La convocation, le projet d'ordre du jour et les documents préparatoires sont adressés au moins 10 jours à l'avance par le directeur de l'EPLEFPA.

Les séances du conseil d'administration ne sont pas publiques.

Les suppléants ne sont convoqués au conseil d'administration et n'y participent qu'en cas d'empêchement momentané ou définitif du titulaire.

Le président du conseil d'administration peut inviter aux séances à titre consultatif toute personne dont la présence lui paraît utile conformément au dernier alinéa de [l'article R.811-13](#) du code rural et de la pêche maritime.

3.1.2.2.2. Règles de quorum

Le quorum prévu à [l'article R.811-24](#) du code rural et de la pêche maritime, est constaté en début de séance. Le conseil siège et délibère valablement si le nombre des présents est égal à la moitié plus un, du nombre de ses membres ayant voix délibérative.

Lorsque les sièges sont restés vacants, notamment par suite de l'absence de candidats dans une ou plusieurs catégories, le quorum s'apprécie de la même manière, et par rapport au nombre total des membres installés. Si le quorum prévu à [l'article R.811-24](#) du code rural et de la pêche maritime ne peut être atteint, le président du conseil d'administration doit procéder dans les conditions fixées par ce même article à une nouvelle convocation du conseil d'administration. Cette nouvelle réunion doit se tenir dans un délai minimal de 8 jours

et maximal de 15 jours. A la suite de la nouvelle convocation du conseil, le quorum n'est plus exigé, le délai de convocation pouvant être ramené à trois jours en cas d'urgence.

3.1.2.3. Règles applicables au fonctionnement du conseil d'administration

Le conseil d'administration arrête son propre règlement intérieur, lequel peut notamment préciser les modalités de mise en place de groupes de travail ou de commissions sur des sujets déterminés. Lorsque de tels groupes sont institués, le conseil en fixe la composition, les modalités et l'étendue de la mission. De plus, [l'ordonnance n°2014-1329](#) prévoit la possibilité de délibérer à distance, selon des modalités arrêtées par le règlement intérieur du conseil d'administration.

L'ordre du jour est présenté puis adopté en début de séance.

Toute autre question proposée, relevant des attributions du conseil d'administration, adoptée à la majorité des membres, est inscrite à l'ordre du jour sous réserve du respect des attributions des conseils des centres visés aux articles [R.811-31](#), [R.811-45](#), [R.811-46](#) et [R.811-47-1](#) et [R.811-47-2](#) du code rural et de la pêche maritime et du conseil de discipline (cf. [articles R.811-83-6 à R.811-83-8](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les votes au conseil d'administration sont personnels. Les abstentions, les votes blancs ou nuls ne sont pas comptés. Les décisions sont adoptées à la majorité des suffrages exprimés. En cas de partage égal des voix, la voix du président du conseil d'administration est prépondérante.

Le vote à bulletin secret est de droit s'il a été demandé par un sixième au moins des membres présents du conseil. Toute décision concernant les personnes doit être prise à bulletin secret.

Les membres du conseil d'administration sont soumis à l'obligation de discrétion, notamment en ce qui concerne la situation des personnes et les marchés.

Pour l'application de [l'article L.421-14](#) du code de l'éducation, qui pose le principe de transmission de certains actes au représentant de l'État chargé du contrôle de légalité, ou au directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt, par délégation, en vue, le cas échéant, d'un déferé préfectoral, il revient au directeur de l'EPLFPA (conformément à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime) d'assurer l'envoi des actes transmissibles du conseil d'administration, selon les modalités explicitées dans le chapitre 4 du présent titre.

Les différents documents liés aux travaux du conseil d'administration sont précisés ci-après.

3.1.2.3.1. Le relevé des délibérations et les délibérations

Le relevé récapitule l'ensemble des délibérations numérotées qui lui sont jointes. Celles-ci doivent comporter :

- la catégorie de l'acte (action éducative, budgétaire, autre) ;
- le visa des textes qui les fondent ;
- l'objet ;
- le contenu précis des décisions prises ou des avis rendus ;
- les éléments constitutifs de la validité de la délibération (convocation, quorum, avis préalables, modalités de vote, ...) ;
- les résultats des votes émis ;
- la signature du président du conseil.

Chaque délibération doit être accompagnée de l'ensemble des documents visés dans son contenu. Les délibérations doivent être publiées. Les règles de transmission ainsi que les délais les rendant exécutoires sont précisées au chapitre 4 du présent titre.

Le relevé des délibérations, distinct du compte rendu de séance, devra être revêtu de la signature du président du conseil d'administration et du directeur de l'établissement, représentant de l'État au sein de l'EPLFPA.

3.1.2.3.2. Le rapport du directeur

Ce document doit procéder, au moins une fois par an, à l'automne, à une analyse des résultats et de la gestion, montrant l'évolution de l'ensemble des activités de l'EPLEFPA tant sur le plan pédagogique et éducatif que sur la mise en œuvre des orientations définies dans le cadre du projet d'établissement.

Ce document doit faire l'objet d'une délibération.

3.1.2.3.3. La notice explicative et le rapport de l'ordonnateur

La notice explicative est un document permettant aux membres du conseil d'administration et à la collectivité de rattachement ainsi qu'à l'autorité académique (cf. [article L.421-11](#) du code de l'Éducation), d'explicitier les inscriptions budgétaires proposées (budget et décisions modificatives de l'EPLEFPA). Les explications porteront essentiellement sur les éléments de calcul, les décisions stratégiques, et les évolutions de données. Ce document doit être à la fois synthétique et exhaustif.

Le rapport de l'ordonnateur sur le compte financier, doit permettre de rendre compte au conseil d'administration de l'exécution budgétaire de l'exercice clos.

La notice explicative des documents budgétaires et le rapport de l'ordonnateur sur le compte financier, font partie des documents préparatoires, qui sont adressés aux membres du conseil d'administration en préparation des délibérations relatives au vote du budget ou à l'arrêt du compte financier.

3.1.2.3.4. Le compte rendu de séance

Le compte rendu de séance est établi à la diligence du chef d'établissement et signé par le président du conseil d'administration. Il retrace les débats, les délibérations, les avis et les résultats des votes émis.

Le directeur de l'EPLEFPA transmet le compte rendu de séance ainsi établi aux autorités destinataires des actes et en assure la diffusion aux membres du conseil d'administration. Ce compte rendu de séance est porté à la connaissance des membres de la communauté selon les modalités adoptées par le conseil d'administration dans son règlement intérieur.

3.1.3. LA COMMISSION PERMANENTE

3.1.3.1. Composition

La commission permanente (cf. [article R.811-24](#) du code rural et de la pêche maritime) est composée de membres titulaires du conseil d'administration. Elle comprend trois membres de chacun des collèges mentionnés aux 1°, 2° et 3° de [l'article R.811-12](#) du code rural et de la pêche maritime, dont le président et le vice-président du conseil d'administration, qui sont membres de droit.

Les autres membres sont désignés, par le conseil d'administration, au sein de chaque collège concerné. La durée du mandat des membres de cette commission est identique à celle de leur mandat au conseil d'administration. Le fonctionnement de la commission permanente est soumis aux mêmes dispositions que celles du conseil d'administration.

Le directeur de l'établissement public local, son adjoint, le secrétaire général et/ou le gestionnaire, l'agent comptable et les directeurs des centres assistent avec voix consultative aux réunions de la commission permanente.

Le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt ou son représentant peut assister avec voix consultative aux réunions de la commission permanente.

3.1.3.2. Attributions

La commission permanente peut prendre des délibérations dans les domaines suivants, prévus dans le cadre de [l'article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime :

- les admissions en non-valeur et les remises gracieuses, sous réserve pour ces dernières des dispositions de [l'article R.811-66](#) du code rural et de la pêche maritime ;
- l'acquisition ou la cession des valeurs mobilières ;
- les concessions de logements ;
- l'utilisation des locaux en application de [l'article L.212-15](#) du code de l'éducation ;
- l'acceptation ou le refus de dons et legs ;
- les actions en justice.

Le relevé des délibérations prises par la commission permanente est communiqué aux membres du conseil d'administration.

3.2. LES PRINCIPALES INSTANCES DE CONCERTATION

3.2.1. INSTANCES DE CONCERTATION DE L'EPLFPA

Le conseil de l'éducation et de la formation (articles [L.811-9-1](#) et [D.811-24-1 à 5](#) du code rural et de la pêche maritime) est institué au niveau de l'EPLFPA. Il a pour mission de favoriser la concertation en particulier sur l'élaboration de la partie pédagogique du projet d'établissement, sur l'individualisation des parcours de formation et de préparer les expérimentations pédagogiques. Il se réunit au moins deux fois par an. Il peut être consulté pour avis, en outre, sur les orientations générales de la politique de l'établissement en matière d'enseignement, de formation, d'éducation et de pédagogie.

La commission hygiène et sécurité est prévue au [décret n°2021-1316](#) du 8 octobre 2021 relatif aux commissions d'hygiène et de sécurité des établissements publics d'enseignement et de formation professionnelle agricoles et à leur formation restreinte. Réunie en formation plénière, elle est compétente pour les sujets relatifs à l'hygiène et à la sécurité. En formation restreinte, elle est compétente pour les sujets relatifs aux conditions de vie au travail. Elle se réunit en séance ordinaire à l'initiative du directeur d'établissement, au moins trois fois par année scolaire, dont au moins deux fois en formation plénière et au moins une fois en formation restreinte.

3.2.2. INSTANCES DE CONCERTATION DES CENTRES

Constituent les instances de concertation et de régulation au sein de l'établissement :

- les conseils intérieurs des centres d'enseignement et de formation initiale ([article R.811-31](#) du code rural et de la pêche maritime) :
 - les lycées d'enseignement général et technologique agricole (LEGTA),
 - les lycées professionnels agricole (LPA),
 - les lycées d'enseignements général, technologique et professionnel agricole (LEGTPA) ,
- le conseil de centre du centre de formation professionnelle et de promotion agricole (CFPPA) ([article R.811-45](#) du code rural et de la pêche maritime),
- le conseil de perfectionnement du centre de formation d'apprentis (CFA) ([article R.811-46](#) du code rural et de la pêche maritime et [article R.6231-4](#) du code du travail),
- le conseil d'exploitation ou d'atelier ([article R.811-47-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime)

Ils seront désignés dans la suite de la présente instruction sous le terme général de "conseil de centre".

Chaque conseil de centre propose le règlement intérieur de son centre qui doit être approuvé par le conseil d'administration de l'EPLFPA.

Les conseils intérieurs sont obligatoirement saisis des questions qui relèvent de l'autonomie pédagogique et éducative ([article R.811-31](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les conseils de centre des CFPPA ont à connaître de l'organisation générale de la formation et des conditions de recrutement des stagiaires ([article R.811-45](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les conseils de perfectionnement des CFA sont institués conformément aux dispositions de [l'article L.6231-3](#) du code du travail. Leur fonction est de veiller à l'organisation et au fonctionnement des CFA. Leurs attributions sont fixées à [l'article R.811-46](#) du code rural et de la pêche maritime et aux [articles R.6231-3 à R.6231-5](#) du code du travail.

Les conseils d'exploitations ou d'ateliers examinent les questions qui leur sont soumises par leurs présidents ou par le conseil d'administration. Ils élaborent notamment le projet technique et économique, le projet pédagogique et les programmes d'expérimentation et de démonstration. Ils sont informés des résultats technico-économiques de l'exploitation ou de l'atelier ([article R.811-47-2](#) du code rural et de la pêche maritime) et des résultats financiers.

Chacun des conseils de centre doit être réuni à l'initiative du directeur de centre en tant que de besoin et en tenant compte des éventuelles dispositions réglementaires

3.3. LE DIRECTEUR DE L'EPLFPA

3.3.1. CONDITIONS DE NOMINATION

[L'article R.811-25](#) du code rural et de la pêche maritime stipule que : « Le directeur de l'établissement public local est nommé par arrêté du ministre chargé de l'agriculture. Il dirige également le lycée siège de cet établissement. Le lycée siège de l'EPLFPA est désigné par arrêté du préfet de région, dans les conditions prévues à [l'article L.421-1](#) du code de l'éducation. »

3.3.2. SES COMPETENCES

Le directeur de l'EPLFPA représente l'État au sein de l'établissement public local. Son autorité s'étend à tous les services de l'établissement. Le directeur est l'organe exécutif de l'établissement public.

3.3.2.1. En qualité d'organe exécutif de l'établissement

Le directeur de l'EPLFPA représente l'établissement en justice et dans tous les actes de la vie civile. Il recrute et gère le personnel rémunéré sur le budget de l'établissement. A ce titre il conclut et signe les contrats de ces personnels. Il est ordonnateur des recettes et des dépenses de l'établissement public local.

Il prépare les travaux du conseil d'administration et notamment le projet de budget de l'EPLFPA en fonction des orientations relatives à l'équipement et au fonctionnement matériel fixées par la collectivité de rattachement, et dans la limite des ressources dont dispose l'établissement. Ce projet prend en compte les budgets proposés par les centres.

Les questions présentées au conseil d'administration par le directeur de l'établissement public font l'objet, sous sa responsabilité, d'une étude préalable comprenant, le cas échéant, les avis requis des différents conseils.

Il soumet au conseil d'administration les projets pédagogiques des centres et le projet d'établissement de l'EPLFPA, comme défini à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime.

Par délégation du conseil d'administration, induite par la délibération qui décide de leur passation, le directeur de l'établissement conclut tout contrat, convention ou marché au nom de l'établissement. Cette délibération doit être préalable à la conclusion des contrats, conventions et marchés, elle ne peut être ni générale, ni absolue (il ne peut s'agir en aucun cas d'un blanc-seing).

Il transmet, les actes de l'établissement public, dans les conditions fixées à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime (cf. Titre I, chapitre 4).

Conformément à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime, il met en œuvre les délibérations du conseil d'administration dès lors qu'elles sont devenues exécutoires. Il rend compte de sa gestion au conseil d'administration et en informe le DRAAF et la collectivité de rattachement.

3.3.2.2. En qualité de représentant de l'État au sein de l'EPLEFPA

En liaison avec les autorités administratives concernées et les directeurs de centres, le directeur prend toutes dispositions pour assurer la sécurité des personnes et des biens, l'hygiène et la salubrité. Il veille à ce sujet à la bonne information des personnels et des usagers.

Représentant de l'État, il est le garant permanent du respect du droit dans le fonctionnement général et la gestion de l'établissement public. A ce titre, il lui appartient, notamment lorsqu'il transmet les délibérations du conseil d'administration, de faire connaître son avis à l'autorité concernée, s'il estime que certaines délibérations sont contraires aux lois et règlements ou de nature à porter atteinte au bon fonctionnement du service public d'enseignement et de formation. Il en informe le conseil d'administration.

3.3.2.3. Relations avec la collectivité de rattachement

Dans le cadre de ses compétences, le chef de l'établissement est amené à établir des relations avec la région, collectivité locale de rattachement.

[L'article L.421-23](#) du code de l'éducation dispose :

« 1° Par dérogation aux dispositions des lois n° 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires, n° 84-16 du 11 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'État, et n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale, les agents de l'État ou des collectivités territoriales affectés dans un établissement public local d'enseignement conservent leur statut, sont administrés par la collectivité dont ils dépendent statutairement et sont placés sous l'autorité du chef d'établissement.

2° Pour l'exercice des compétences incombant à la collectivité de rattachement, le président du conseil départemental ou régional s'adresse directement au chef d'établissement. Il lui fait connaître les objectifs fixés par la collectivité de rattachement et les moyens que celle-ci alloue à cet effet à l'établissement. Le chef d'établissement est chargé de mettre en œuvre ces objectifs et de rendre compte de l'utilisation de ces moyens.

Le chef d'établissement est assisté des services d'intendance et d'administration ; il encadre et organise le travail des personnels techniciens, ouvriers et de service placés sous son autorité. Il assure la gestion du service de demi-pension conformément aux modalités d'exploitation et aux objectifs fixés en matière d'approvisionnements de produits agricoles et de denrées alimentaires définies par la collectivité compétente. Un décret détermine les conditions de fixation des tarifs de restauration scolaire et d'évolution de ceux-ci en fonction du coût, du mode de production des repas et des prestations de service. Une convention passée entre l'établissement et, selon le cas, le conseil départemental ou le conseil régional précise les modalités d'exercice de leurs compétences respectives. Elle comprend un volet relatif à la restauration scolaire, qui vise en particulier à répondre aux objectifs fixés à [l'article L.230-5-1](#) du code rural et de la pêche maritime. »

Il convient que le directeur de l'EPLEFPA informe l'autorité académique de ses relations avec la collectivité de rattachement.

3.3.2.4. Le directeur de l'EPLEFPA peut déléguer sa signature

3.3.2.4.1. Principes généraux

La délégation de signature est un acte juridique par lequel une autorité, le délégant, délègue non pas ses pouvoirs, mais la faculté de signer des documents et actes énumérés strictement dans la délégation à une tierce personne (le délégataire) pendant une durée déterminée, fixée par la délégation. Contrairement à la délégation de pouvoirs qui transfère momentanément la responsabilité de la décision prise dans le cadre de la délégation sur le délégataire, la délégation de signature ne fait pas porter au délégataire la responsabilité administrative ni ne dessaisit le délégant de son pouvoir. La délégation de signature a uniquement pour objet de décharger le

délégant d'une partie de sa tâche matérielle. Elle ne fait ainsi pas perdre à son auteur l'exercice de sa compétence et de ses responsabilités.

Acte intuitu personae, la délégation de signature perd automatiquement son effet si un changement se produit, soit dans la personne du délégant, soit dans celle du délégataire.

La délégation de signature est fondée sur une relation de confiance entre le directeur et un ou plusieurs de ses collaborateurs. Elle constitue un des moyens de l'organisation du service particulièrement utile, notamment compte tenu du nombre de centres, sites ou secteurs d'activités.

La sous-délégation, c'est à dire l'acte par lequel le délégataire transmettrait lui-même à une autre personne la charge qu'il a reçue, n'est pas autorisée.

Acte de nature strictement administrative, la délégation de signature s'effectue par écrit et doit être notifiée aux personnes concernées. Elle comportera obligatoirement la signature du directeur de l'EPLFPA (délégant) et du délégataire (cf. infra).

Cette délégation peut être donnée, à tout agent de l'EPLFPA, notamment, aux différents directeurs de centres constitutifs, au directeur adjoint, au secrétaire général et/ou au gestionnaire, au conseiller principal d'éducation.

3.3.2.4.2. Champ d'application de la délégation de signature

Il convient de distinguer les actes de direction relatifs à la gestion financière de l'EPLFPA des actes de direction sans incidence financière.

Conformément à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime, le directeur de l'établissement public local peut déléguer sa signature aux directeurs des centres ou à d'autres fonctionnaires ou agents publics de l'établissement :

- Pour les actes administratifs à l'exception des marchés, contrats et conventions ;
- Pour les actes financiers, à l'exception de l'ordonnancement : la signature des titres et mandats ne se délègue pas. En conséquence, le directeur peut déléguer l'engagement et la liquidation des dépenses et des recettes.

Chaque délégation doit préciser clairement le(s) domaine(s) qu'elle englobe : engagement et (ou) liquidation, division, chapitre ou article (ou sous articles concernés), montant des engagements autorisés (total des inscriptions budgétaires ou sommes maximales ligne par ligne), types de commandes réservées, etc. Elle portera la signature du délégataire. Il convient de prévoir également comment le délégataire rendra compte à l'ordonnateur.

Les décisions portant délégation doivent être notifiées aux personnes concernées et notamment à l'agent comptable. Les délégations de signature doivent faire l'objet de mises à jour régulièrement.

Les délégués de l'ordonnateur (voir infra paragraphe 3.5.1.3.1.) doivent être accrédités auprès de l'agent comptable par la notification à l'agent comptable assignataire de l'acte leur conférant délégation de signature.

3.3.2.5. Le directeur de l'EPLFPA ne peut pas déléguer ses pouvoirs

La délégation de pouvoir vise à modifier l'ordre des compétences entre les autorités administratives concernées, en transférant la compétence de l'une à l'autre.

L'autorité qui délègue son pouvoir ne peut plus exercer sa compétence sur le domaine délégué aussi longtemps que dure la délégation. Ainsi, la délégation de pouvoir dessaisit l'autorité qui délègue ses attributions.

La délégation de pouvoir doit être prévue par les textes institutifs de l'établissement. Elle n'est pas autorisée dans les EPLFPA.

3.3.3. SUPPLÉANCE ET INTÉRIM

[L'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime dispose dans son premier alinéa : « ...Il (le directeur de l'établissement public local) peut être assisté par un directeur adjoint nommé dans les mêmes conditions que lui et qui assure la suppléance ou l'intérim. Si l'établissement public n'est pas doté d'un directeur adjoint, un fonctionnaire de l'établissement est désigné, sur proposition du directeur, par le directeur régional de l'agriculture et de la forêt, pour assurer, en cas de besoin, cette suppléance ou cet intérim. L'agent comptable en est informé. »

3.3.3.1. La suppléance

Il y a suppléance lorsque le directeur se trouve dans l'incapacité momentanée, prévue ou non, d'assurer ses fonctions.

A ce titre il conviendra de considérer que les absences normales occasionnées par des réunions, missions diverses, et les congés ordinaires ne constituent pas, sauf urgence particulière, des circonstances justifiant l'application de la suppléance.

Dans le cas d'une absence prévue ou de courte durée, le directeur prendra toutes les dispositions nécessaires pour préciser les conditions de la suppléance.

Le suppléant jouit de la plénitude des prérogatives attachées à la fonction de directeur dans le respect des directives établies par celui-ci, qui n'est pas dessaisi de sa responsabilité et de la politique générale définie par le conseil d'administration.

3.3.3.2. L'intérim

En cas d'empêchement prolongé du directeur ou de vacance du poste de directeur, un directeur intérimaire est désigné par le ministre chargé de l'agriculture. Dans ce cas, l'intérimaire est investi de la plénitude des prérogatives du directeur, notamment en tant qu'ordonnateur.

3.3.4. PASSATION DE SERVICE ENTRE DIRECTEURS D'EPLFPA

3.3.4.1. Circonstances justifiant cette procédure

Une procédure de passation de service doit avoir lieu chaque fois qu'intervient un changement du directeur d'un EPLFPA, qu'il s'agisse du titulaire du poste ou d'un intérimaire désigné. Elle doit être rigoureuse et complète quant à la nature des informations qui sont transmises par le directeur sortant au directeur entrant (cf. : circulaire DGER/IEA/SDACE/C2003-2006 du 18 Avril 2003).

Dans les cas d'une impossibilité d'assurer une passation (décès ou incapacité définitive), il est établi à la diligence du responsable provisoire un état de la situation budgétaire et financière. Ce dernier sera joint aux documents habituels de la passation de service lors de la prise de fonction du nouveau directeur.

3.3.4.2. Objet et modalités de la procédure

La procédure de passation de service exposée ci-après implique la transmission, par le directeur sortant au directeur entrant des informations nécessaires à la prise en charge de ses pouvoirs et attributions dans tous leurs aspects.

La passation de service intervient à une date aussi proche que possible et préalablement à la prise effective de fonction du directeur entrant dont la date est déterminée par son arrêté de nomination. L'initiative de la réunion revient à l'autorité académique, à qui incombe la responsabilité du contrôle de l'ensemble de la procédure, jusqu'à réception effective des documents établis à l'occasion de la passation de service.

Il appartient donc au DRAAF de convoquer les personnes devant participer à la réunion : le chef du service régional de la formation et du développement (SRFD), le directeur sortant, le directeur entrant, l'agent comptable et les principaux collaborateurs du chef d'établissement. Il est important que ceux-ci participent

effectivement à la séance de passation de service afin de présenter leur secteur d'activité. La présence du chef de SRFD est indispensable, ainsi que celle de l'agent comptable.

Le dossier de la passation de service comprend trois parties distinctes : le rapport du directeur sortant, les documents de passation de service et le procès-verbal.

3.3.4.3. Le rapport du directeur sortant

Le rapport du directeur sortant doit permettre au directeur entrant d'avoir une parfaite connaissance des dossiers prioritaires. Ce rapport ne doit pas être une simple description de l'établissement, mais une véritable analyse.

3.3.4.3.1. Le contenu du rapport

Les éléments suivants constituent une liste minimale de ce que le rapport doit comporter :

- un historique suffisamment détaillé de l'établissement ;
- une présentation globale de l'EPLEFPA, incluant une analyse argumentée de ses forces et faiblesses ;
- une analyse de la gestion des ressources humaines ;
- une analyse financière approfondie ;
- un état des relations avec les partenaires, internes et externes ;
- une analyse approfondie des dossiers importants en cours, le cas échéant sur le plan du contentieux ;
- un état des lieux portant sur l'hygiène et la sécurité ;
- une présentation des actions prioritaires que le directeur entrant aura à conduire dès la prise de fonction ;
- un descriptif du patrimoine ;
- l'état des travaux et équipements en cours.

Pour la procédure à suivre et les documents annexes, il conviendra de se reporter aux notes de service en vigueur.

3.3.4.3.2. La communication du rapport

Il est indispensable que le rapport soit communiqué suffisamment longtemps avant la prise de fonction au DRAAF/SRFD et au directeur entrant. Le DRAAF/SRFD pourra demander, le cas échéant, des compléments ou formuler des observations.

3.3.4.4. Le procès-verbal

Ce document est signé à l'issue de la passation de service, il doit préciser :

- la date, l'heure et le lieu de la réunion ;
- la liste précise des participants (nom et qualité) ;
- les éventuelles observations et réserves formulées par l'un ou l'autre des signataires ;
- les signatures des personnes directement impliquées, à savoir : l'autorité académique, le directeur sortant, le directeur entrant et l'agent comptable.

Le procès-verbal est établi en cinq exemplaires originaux : un pour chacun des signataires, le cinquième devant être conservé dans le dossier mis en archive dans l'établissement.

3.4. LES COLLABORATEURS DU DIRECTEUR DE L'EPLEFPA

3.4.1. LE DIRECTEUR ADJOINT DE L'EPLEFPA

Le directeur de l'EPLEFPA peut être secondé par un directeur adjoint nommé, dans les mêmes conditions que lui, par arrêté du ministre chargé de l'agriculture. Le directeur adjoint assume la mission, le cas échéant, de suppléance ou d'intérim dans les conditions fixées à [l'article R. 811-26](#) du code rural et de la pêche maritime (voir supra 3.3.3. SUPPLÉANCE et INTÉRIM).

Pour assurer ses fonctions de directeur adjoint, il est indispensable qu'il soit associé à la conduite de l'établissement dans son ensemble.

3.4.2. LES DIRECTEURS DE CENTRES

Les lycées d'enseignement général et technologique agricole (LEGTA), les lycées d'enseignement général technologique et professionnel agricole (LEGTPA), les lycées professionnels agricole (LPA), les centres de formation professionnelle et de promotion agricoles (CFPPA), les centres de formation d'apprentis (CFA), ainsi que les exploitations agricoles et ateliers technologiques sont dirigés chacun par un directeur nommé par le ministre chargé de l'agriculture.

La nomination des directeurs de CFA relève en outre de dispositions particulières du code du travail.

Le directeur de chacun des centres mentionnés ci-dessus a qualité de représentant de l'État dans le centre conformément à [l'article R.811-27](#) du code rural et de la pêche maritime.

Les conseils intérieurs, conseils de classe et conseils de discipline sont présidés par les directeurs de LEGTA, LEGTPA et LPA.

Dans les CFPPA, les conseils de centre sont présidés dans les conditions prévues à [l'article R.811-45](#) du code rural et de la pêche maritime. Le directeur en assure le secrétariat.

Dans les CFA, les conseils de perfectionnement sont présidés dans les conditions fixées à [l'article R.811-46](#) du code rural et de la pêche maritime.

Dans les exploitations agricoles et ateliers technologiques les conseils sont présidés par le directeur de l'EPLEFPA conformément à [l'article R.811-47-1](#).

La structuration des centres est mentionnée aux articles suivants du code rural et de la pêche maritime :

- dispositions communes : [article R.811-27](#) et [article R.811-28](#) ;
- centres d'enseignement et de formation : [articles R811-29 à 37](#), [articles R811-44 à 46](#) et [articles R.811-83-1 à 24](#) (voir code travail pour CFA) ;
- Exploitation et atelier technologique : [articles R.811-47 à 47-3](#).

3.4.2.1. Rôle en matière budgétaire

Chaque directeur de centre constitutif de l'EPLEFPA prépare les prévisions de recettes et de dépenses de son centre. Il participe au suivi de l'exécution budgétaire en cours d'exercice. Il apporte son appui au directeur de l'établissement pour établir son rapport.

3.4.2.2. Rôle sur les personnels affectés ou mis à disposition du centre

Les directeurs de centres ont une autorité fonctionnelle sur l'ensemble des personnels affectés ou mis à disposition du centre ([article R.811-30](#) du code rural et de la pêche maritime).

Pour les agents recrutés sur le budget de l'EPLEFPA, chaque directeur de centre concerné organise leurs services. Le recrutement et les actes de gestion relatifs à ces agents relèvent de la compétence du directeur de l'EPLEFPA, conformément à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime.

3.4.2.3. Rôle pédagogique

Les directeurs de centre veillent à l'élaboration des projets pédagogiques et à leur mise en œuvre, au bon déroulement des enseignements et du contrôle des aptitudes et des connaissances ([articles R.811-30](#) et [R.811-47-2](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les directeurs sont les garants du bon fonctionnement des centres dont ils ont la charge.

Ils assurent la mise en place des enseignements dans le cadre du projet pédagogique et veillent à leur déroulement conformément aux objectifs, horaires et programmes définis par les instructions ministérielles et

académiques. Ils veillent également à la mise en œuvre de l'évaluation des résultats scolaires et des procédures d'orientation des élèves, stagiaires ou apprentis. Ils inscrivent ceux-ci dans le centre et les affectent dans les classes ou groupes d'élèves, stagiaires ou apprentis.

3.4.2.4 Respect de l'ordre dans le centre

Les directeurs sont responsables de l'ordre dans le centre. A cet égard, [l'article R.811-30](#) du code rural et de la pêche maritime prévoit qu'en cas de difficultés graves dans le fonctionnement, le directeur peut prendre toutes dispositions nécessaires pour assurer le bon fonctionnement du service public, après consultation du conseil intérieur, du conseil de centre, ou du conseil de perfectionnement.

S'il y a urgence et, notamment en cas de menaces ou d'action contre l'ordre dans l'enceinte et les locaux scolaires, le directeur peut, sans préjudice des dispositions générales réglementant l'accès au centre :

- interdire l'accès des enceintes et locaux scolaires à toute personne relevant ou non du centre ;
- suspendre des enseignements ou toutes autres activités au sein du centre.

Chaque directeur de centre informe le directeur de l'établissement public local et le conseil d'administration des décisions prises et en rend compte immédiatement au préfet, à l'autorité académique, au maire, et au président du conseil régional.

3.4.2.5. Actions disciplinaires

Les directeurs de chaque centre d'enseignement engagent les actions disciplinaires. Les directeurs d'exploitation et atelier signalent aux différents directeurs de centre dont dépendent les apprenants les éventuelles entorses au règlement intérieur de l'exploitation ou atelier qui pourraient justifier d'une action disciplinaire ([article R.811-47-3](#) du code rural et de la pêche maritime).

A l'égard des élèves, stagiaires ou apprentis, les directeurs de centres disposent du pouvoir disciplinaire. Ils prononcent les sanctions prévues par le règlement intérieur et font appliquer celles arrêtées par l'instance disciplinaire qu'ils ont saisie, comme le prévoient les articles [R.811-30](#) et [R.811-83-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime).

3.4.2.6. Délégation de signature

Le directeur de centre peut déléguer sa signature en application des dispositions des articles [R.811-30](#) et [R.811-47](#) du code rural et de la pêche maritime. Cette délégation concerne uniquement les actes administratifs.

3.4.2.7. Direction de l'exploitation agricole et/ou de l'atelier technologique

Outre les prérogatives et responsabilités de directeur de centre, ci-dessus énoncées, et pour les activités à caractère technico-économique, le directeur d'exploitation ou d'atelier assure :

- la conduite et la cohérence des activités professionnelles ;
- les relations extérieures correspondantes ;
- la mise en œuvre des projets technico-économiques, ainsi que des programmes d'expérimentation et de démonstration.

3.4.3. LE SECRÉTAIRE GÉNÉRAL ET LES GESTIONNAIRES

Le gestionnaire du centre siège de l'établissement public assure la fonction de secrétaire général. A ce titre sous l'autorité du directeur, il est responsable de la gestion administrative, financière, des ressources humaines et de la logistique de l'établissement public. Il est le collaborateur direct du directeur de l'établissement public, référent en matière juridique, conseiller des directeurs de centre, membre de la communauté éducative et membre à part entière de l'équipe de direction. Le secrétaire général assure la coordination de l'action des services de l'EPLFPA avec ceux de l'agent comptable.

Dans chaque centre constitutif, ou site, de l'EPLFPA pourvu d'un gestionnaire, celui-ci est plus particulièrement chargé, sous l'autorité du responsable du centre, de la gestion administrative, financière et

matérielle ainsi que de l'encadrement des personnels qui y concourent (administratifs, techniques, ouvriers, de service et de santé).

3.4.3.1. La logistique

En qualité de technicien de la vie en collectivité, le secrétaire général et/ou le gestionnaire est responsable de la gestion des services d'hébergement et de restauration des élèves, stagiaires et apprentis. Il assure le bon fonctionnement matériel et l'entretien du patrimoine.

3.4.3.2. La gestion administrative et financière

Le gestionnaire participe à la préparation du budget du centre, assure le suivi des engagements et la vérification du service fait qu'il certifie, s'il a délégation à cet effet. Il suit l'exécution budgétaire et prépare l'ordonnancement des dépenses et des recettes.

En ce qui concerne la gestion financière au niveau de l'EPLEFPA, le secrétaire général de l'EPLEFPA prépare le projet de budget de l'établissement public, les décisions modificatives, les contrats, conventions et marchés. Il assure pour le compte de l'ordonnateur, le suivi de l'exécution du budget et la comptabilité administrative de l'établissement.

3.4.3.3. La gestion des ressources humaines

Le secrétaire général et/ou le gestionnaire encadre et anime l'ensemble des personnels placés sous son autorité et affectés aux services dont il a la charge. Il participe au recrutement et à l'évaluation de ces personnels.

3.5. L'ORDONNATEUR

L'ordonnateur est le directeur de l'EPLEFPA ([article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime).

3.5.1. LA SÉPARATION DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE

3.5.1.1. Énoncé du principe

Ce principe constitue l'une des deux règles fondamentales de la comptabilité publique énoncées par le [décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Le chapitre 2 du titre I, sections 1 et 2, de ce décret énonce précisément les attributions respectives des ordonnateurs et des comptables.

3.5.1.2. Justification du principe

La séparation ordonnateur/comptable procède de deux préoccupations essentielles.

3.5.1.2.1. La sécurité dans la gestion des fonds publics

Elle est assurée grâce aux contrôles effectués par le comptable public qui portent sur la régularité des opérations initiées par l'ordonnateur.

3.5.1.2.2. La répartition des fonctions

Elle permet une répartition fonctionnelle des services en fonction des différents stades d'exécution des opérations. Ainsi l'ordonnateur est chargé de l'engagement, de la liquidation et du mandatement des dépenses, le comptable public de leur prise en charge et de leur paiement.

En matière de recettes, l'ordonnateur constate la créance, procède à sa liquidation et à l'émission du titre de recettes correspondant ; le comptable public, pour sa part, assure la prise en charge, poursuit le recouvrement et procède à l'encaissement effectif.

3.5.1.3. Fonctions respectives de l'ordonnateur et de l'agent comptable

3.5.1.3.1. L'ordonnateur

Le directeur de l'EPLFPA est ordonnateur des dépenses et des recettes de l'établissement.

Conformément aux articles [10](#) et [11](#) du décret du 7 novembre 2012, l'ordonnateur est chargé, d'une part, de la constatation et de la liquidation des droits ainsi que de l'émission des titres de recettes correspondants, et d'autre part, de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses.

Il lui incombe de faire exécuter, dans la limite des crédits ouverts au budget de l'établissement et sous le contrôle du conseil d'administration, toutes les opérations nécessaires à la conservation du patrimoine et celles que comporte la bonne exploitation du domaine.

L'exécution des opérations budgétaires donne lieu à la tenue, par l'ordonnateur, d'une comptabilité spécifique, dite comptabilité budgétaire.

L'ordonnateur doit être accrédité auprès de l'agent comptable par la notification d'une copie de son acte de nomination et d'un spécimen de sa signature manuscrite, conformément aux dispositions prévues à l'article 7 de [l'arrêté modifié du 25 juillet 2013](#) fixant les modalités d'accréditation des ordonnateurs auprès des comptables publics assignataires en application de l'article [10 du décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Les délégués de l'ordonnateur (voir paragraphe supra 3.3.2.4. sur la délégation de signature du directeur) doivent également être accrédités auprès de l'agent comptable par la transmission de l'acte de délégation de l'ordonnateur et d'un spécimen de signature manuscrite.

Enfin, l'ordonnateur peut créer des régies de recettes et d'avances, conformément à [l'arrêté du 13 août 2020](#) habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

La création et le fonctionnement des régies doivent répondre aux dispositions prévues par le [décret n°2020-542](#) du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive. Ces dispositions sont précisées dans le titre II de la présente instruction, au chapitre 4 relatif aux régies.

3.5.1.3.2. L'agent comptable

L'agent comptable, comptable public, a la charge exclusive de manier les fonds de l'établissement et de tenir la comptabilité générale. A ce titre il est habilité à prendre en charge les ordres de payer, les dépenses sans ordonnancement, les ordres de recouvrer ainsi que les opérations de trésorerie.

L'ensemble de ses prérogatives et responsabilités et des conditions d'exercice de ses fonctions sont examinées au paragraphe 3.6. ci-dessous.

3.5.2. SANCTION DU NON RESPECT DU PRINCIPE DE SEPARATION DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE : LA GESTION DE FAIT

L'immixtion de l'ordonnateur, ou de l'un de ses agents, dans les fonctions de comptable peut être constitutive de la gestion de fait telle que prévue par [l'article L.131-15](#) du code des juridictions financières. Les cas de gestion de fait relevés dans la jurisprudence financière, dans des établissements publics locaux d'enseignement peuvent prendre plusieurs formes, dont les principales sont explicitées ci-après.

3.5.2.1. L'ingérence dans le recouvrement des recettes

Le risque de gestion de fait est en général lié au maintien d'associations appréhendant des recettes liées au fonctionnement de l'établissement, par exemple, l'encaissement :

- de cotisations demandées aux parents d'élèves pour financer des dépenses de l'établissement en dehors de la comptabilité de celui-ci ;

- de frais d'inscription auprès des familles pour financer la reprographie de documents pédagogiques destinés aux élèves.

La gestion de fait peut-être liée aussi à l'absence d'habilitation des agents au recouvrement de sommes telles que :

- l'encaissement par des agents non habilités des frais d'inscription des auditeurs libres d'un centre de formation continue ;
- l'absence de régie.

3.5.2.2. Le maniement et l'extraction irrégulière des fonds de la caisse de l'EPLEFPA

Les irrégularités constatées concernent en général des mandats « fictifs ». Ceux-ci ne sont pas des mandats physiquement inexistantes ou virtuels mais des mandats qui n'ont pas pour objet d'acquitter des dettes des établissements ou qui ont pour objet d'acquitter des dettes autres que celles qu'ils indiquent, par exemple :

- utilisation de fausses factures par l'ordonnateur pour faire prendre en charge des dépenses personnelles ;
- paiement de faux frais de déplacement à un enseignant pour rémunérer des heures péri éducatives réellement effectuées mais non payables régulièrement.

Si le maniement des deniers publics est un élément important dans la gestion de fait, la participation au maniement l'est tout autant. Ainsi, tous ceux qui ont ordonné ou toléré des gestions de fait, ou qui y ont coopéré ou les ont facilitées sont considérés comme comptables de fait.

Le gestionnaire de fait est alors soumis rétroactivement à des obligations analogues à celles du comptable ce qui lui vaut l'appellation de comptable de fait. Il doit ainsi donner aux opérations constitutives d'une gestion de fait la même forme budgétaire et comptable permettant leur production.

En outre, les gestionnaires de fait peuvent faire l'objet de poursuites au titre du délit d'usurpation de fonction prévu et réprimé par les articles [433-12](#) et [433-13](#) du code pénal.

L'article [L.142-1-1](#) du code des juridictions financières, introduit par l'article 4 de l'ordonnance du 23 mars 2022 précitée, recense les autorités pouvant déférer au ministère public près la Cour des comptes les faits susceptibles de constituer une gestion de fait. Le procureur général près la Cour des comptes peut également se saisir de sa propre initiative.

Le ministère public apprécie la suite à donner à ces déférés (article [L.142-1-2](#) du même code).

Selon l'alinéa 2 de l'article [L.142-1-3](#), la Cour des comptes ne peut être saisie par le ministère public après l'expiration d'un délai de dix années révolues à compter du jour où a été commis le fait susceptible de constituer une gestion de fait.

Le président de la chambre du contentieux désigne un magistrat chargé de l'instruction des faits et des pièces figurant au réquisitoire. Ce magistrat mène l'instruction à charge et à décharge de façon indépendante (article [L.142-1-4](#)). Le ministère public près la Cour des comptes apprécie les suites à donner à la clôture de l'instruction (article [L.142-1-5](#)).

Les situations de gestion de fait, désormais inscrites au code des juridictions financières, constitueront une infraction au nouveau régime qui sera sanctionnée en tant que telle.

Les sanctions découlant de la gestion de fait sont prévues par les dispositions figurant à [l'article L.131-18](#) du code des juridictions financières qui a été introduit par l'article [3](#) de l'ordonnance du 23 mars 2022 précitée. Cet article prévoit que « la juridiction peut prononcer à l'encontre du justiciable dont elle a retenu la responsabilité dans la commission de l'infraction prévue à [l'article L. 131-15](#) une amende d'un montant maximal égal à six mois de sa rémunération annuelle à la date de la déclaration de la gestion de fait au comptable dans les fonctions duquel il s'est immiscé. La juridiction, pour fixer le montant de l'amende, tient compte de l'importance et de la durée de la détention ou du maniement des deniers, des circonstances dans lesquelles l'immixtion dans les fonctions de comptable public s'est produite, ainsi que du comportement et de la situation matérielle du comptable de fait ». [L'article L.131-20](#) du même code prévoit que les amendes sont imputées sur le budget général de l'État.

3.6. L'AGENT COMPTABLE

L'agent comptable est recruté parmi les fonctionnaires du corps des attachés d'administration relevant du ministère chargé de l'agriculture ou détachés dans ce corps, si l'importance du poste comptable justifie la présence d'un agent comptable à temps complet.

[L'article R.811-56](#) du code rural et de la pêche maritime prévoit que ces mêmes fonctions sont confiées à un fonctionnaire de la direction générale des finances publiques (DGFIP) lorsque la gestion financière et comptable d'un EPLEFPA ne nécessite pas la présence d'un agent comptable à temps plein. Dans ce cas, les fonctions d'agent comptable sont exercées en adjonction de service, c'est-à-dire en sus de la fonction principale de l'agent de la DGFIP nommé à ce poste.

Un agent comptable peut être comptable de plusieurs EPLEFPA. Dans ce cas, une convention entre les établissements détermine les conditions de fonctionnement de chacun des postes comptables.

Lorsque plusieurs EPLEFPA sont regroupés au sein d'un groupement comptable, chaque établissement conserve sa personnalité morale et son autonomie financière. L'agent comptable est nommé comptable du groupement siège dans l'un des établissements choisis par le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt, après avis de la région. L'agent comptable perçoit, outre sa rémunération principale, une indemnité de maniement de fonds pour la gestion des différents postes comptables dont il a la charge.

3.6.1. LES FONCTIONS D'AGENT COMPTABLE

3.6.1.1. L'agent comptable est un comptable public

En tant que comptable public et conformément aux articles [18](#), [21](#) et [49](#) du décret du 7 novembre 2012, et aux [articles R.811-48 à R.811-76](#) du code rural et de la pêche maritime, il est chargé, sous sa responsabilité :

- de la tenue de la comptabilité générale ;
- sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;
- de la comptabilisation des valeurs inactives ;
- de la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui lui sont remis par les ordonnateurs ;
- du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;
- de l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;
- du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;
- de la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ;
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1^{er} du décret susvisé ;
- du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- de la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité .

Il est également responsable :

- de la tenue de la comptabilité matière, étant entendu que lorsqu'il ne peut la tenir lui-même il en exerce le contrôle. Les instructions données à ce sujet au préposé doivent avoir recueilli son accord. Il fait procéder à l'inventaire annuel des stocks. (Cf. titre III, chapitre 2 relatif à la comptabilité auxiliaire) ;
- de la préparation du compte financier, soumis par l'ordonnateur à la délibération du conseil d'administration ;
- de la production du compte financier avant l'expiration du sixième mois qui suit la clôture de l'exercice dans les conditions fixées par arrêté du ministre chargé du budget ([article R811-72](#) du code rural et de la pêche maritime).

3.6.1.2. L'agent comptable, collaborateur du chef d'établissement

L'agent comptable est placé sous l'autorité hiérarchique du chef d'établissement dont il est le collaborateur privilégié.

Néanmoins, en sa qualité de comptable public, c'est à dire pour les missions qui ont pour objet la mise en œuvre du [décret du 7 novembre 2012](#) et au regard du principe de séparation ordonnateur-comptable, il est totalement indépendant.

L'exploitation des informations comptables, notamment à des fins analytiques permet au comptable d'exercer un rôle de conseil et d'éclairer les choix de l'ordonnateur.

L'attention des comptables est appelée sur la nécessité d'exercer leur mission de conseil dans le respect du principe de séparation ordonnateur/comptable, ce qui exclut, de leur part, toute appréciation de l'opportunité des actes de dépenses et de recettes dans le cadre des contrôles de régularité qui leur incombent.

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

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

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

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

[L'article 2](#) de l'arrêté précise que concomitamment, les agents comptables d'établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles devront transmettre une copie du signalement au directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt, ou au directeur de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt.

[L'instruction n°2023-12/329 du 26 février 2024 relative à la mise en œuvre du dispositif de signalement prévu à l'article L.131-7 du code des juridictions financières pour les opérations de l'État et des organismes publics nationaux](#) précise les modalités de mise en œuvre du signalement ainsi que les faits susceptibles de faire l'objet d'un signalement par les agents comptables des organismes publics nationaux auprès de l'ordonnateur. Il est possible pour les agents comptables des EPLEFPA de s'inspirer des modalités indiquées dans cette instruction.

3.6.2. LA NOMINATION DE L'AGENT COMPTABLE

3.6.2.1. Nomination

L'agent comptable d'un EPLEFPA ou d'un groupement d'établissements est nommé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'agriculture et du ministre chargé du budget.

Dans l'exercice de ses fonctions de comptable public, l'agent comptable est indépendant non seulement du directeur de l'établissement mais encore de l'autorité qui l'a nommé.

3.6.2.2. Prestation de serment

Aux termes de [l'article 14 du décret du 7 novembre 2012](#), les comptables publics sont, avant d'être installés dans leur premier poste, astreints à la prestation de serment. Le serment professionnel est l'acte par lequel les comptables publics jurent de s'acquitter de leurs fonctions avec probité et fidélité et de se conformer exactement aux lois et règlements qui ont pour objet d'assurer l'inviolabilité et le bon emploi des fonds publics. Le serment n'est prêté qu'une fois. Pour les agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles devant, selon le cas, le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt, ou le directeur de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt. Lors de leur changement d'affectation, les comptables publics doivent justifier de leur prestation de serment auprès de l'autorité compétente au titre de ce nouveau poste comptable. À défaut, ils doivent prêter de nouveau serment.

L'acte de prestation de serment donne lieu à l'établissement d'un procès-verbal dont un exemplaire est remis à l'intéressé qui le conserve pour justifier ultérieurement de sa prestation de serment.

3.6.3. INSTALLATION ET REMISE DE SERVICE

3.6.3.1. Conditions préalables

L'agent comptable nouvellement désigné ne peut exercer ses fonctions sans avoir été, au préalable, installé dans le poste comptable qui lui est confié.

Pour être installé dans ses fonctions, aux termes de [l'arrêté du 29 décembre 2022 relatif à l'organisation du service des comptables publics](#), il doit produire en original ou en copie certifiée :

- l'acte de nomination dans le poste où il doit être installé ou le document en tenant lieu ;
- le procès-verbal de prestation de serment.

3.6.3.2. Procédures

L'article 3 de [l'arrêté du 29 décembre 2022](#) dispose : une remise de service constate le transfert de la direction du poste comptable entre le comptable sortant et le comptable entrant, à la date d'installation de ce dernier. Les comptables entrant et sortant doivent être présents à la remise de service. Ils peuvent se faire représenter en désignant un mandataire par procuration écrite, sous seing privé.

Un procès-verbal de remise de service est dressé contradictoirement et signé par les deux comptables ou leurs représentants.

Une remise de service est organisée lorsqu'une restructuration intervient sur un ou plusieurs établissements publics locaux et entraîne le transfert de la ou des comptabilités concernées d'un ou plusieurs postes vers un ou plusieurs autres postes.

Il n'y a pas de remise de service lors de la création d'un nouveau poste comptable sans reprise d'opération ou lorsque le comptable intérimaire du poste devient titulaire.

La remise de service a lieu au matin de la date fixée pour l'installation du comptable entrant prévue à [l'article 2](#), à la date de rattachement des nouvelles opérations du poste comptable, à la date de transfert effectif de la comptabilité en cas de modification institutionnelle d'un organisme public ou au soir du dernier jour ouvré précédant l'une de ces dates.

Si la date d'installation correspond à un jour non ouvré, la remise de service a lieu le matin du premier jour ouvré suivant ou le soir du dernier jour ouvré précédant cette date.

Le procès-verbal constate contradictoirement la remise à l'agent comptable entrant du numéraire et des valeurs diverses. Leurs justifications sont annexées au procès-verbal ainsi que le ou les mandats sous seing privé dans le cas où l'un ou l'autre des agents comptables, ou les deux, sont représentés, le tout pouvant être dématérialisé.

En cas de désaccord entre le comptable entrant et le comptable sortant sur la consistance ou le montant des valeurs ou matières ou pour tout autre motif, mention en est faite au procès-verbal.

Le procès-verbal d'installation doit, en cas de cessation définitive de fonctions du comptable sortant, indiquer l'adresse à laquelle ce dernier se retire. Le procès-verbal d'installation et les pièces annexes sont joints au premier compte financier produit par le comptable après la date de son installation au titre des pièces générales.

3.6.4. ORGANISATION DES SERVICES DE L'AGENT COMPTABLE

L'agent comptable est responsable d'une ou de plusieurs agences comptables. Il en assume la direction.

Le personnel de l'agence comptable est placé sous l'autorité fonctionnelle de l'agent comptable. Les personnels de l'agence comptable sont gérés au plan administratif par le directeur de l'EPLEFPA dans lequel ils ont été nommés.

3.6.5. MANDATAIRES ET INTÉRIM

3.6.5.1. Les mandataires

L'agent comptable peut, sous sa responsabilité, désigner des mandataires ayant qualité pour agir en son nom et sous sa responsabilité en application de [l'article 16 du décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Les mandataires peuvent être désignés à titre permanent, lorsque l'importance du service le justifie, ou à titre temporaire pour cause d'absence ou de congé. Ils sont choisis de préférence parmi les agents placés sous l'autorité de l'agent comptable. Le mandat résulte d'une procuration écrite sous seing privé ou devant notaire.

Le mandat est une délégation de signature, par conséquent, l'agent comptable n'est pas dessaisi des compétences qu'il a déléguées et qu'il peut donc exercer concomitamment avec le mandataire.

3.6.5.2. L'agent comptable intérimaire

Les dispositions relatives à l'intérim des agents comptables publics figurent au titre III de [l'arrêté du 29 décembre 2022](#) relatif à l'organisation du service des comptables publics.

Il y a lieu à constitution d'un intérim lorsque l'intérêt du service exige qu'une fonction non pourvue d'un titulaire responsable, continue à être exercée.

La présence d'un agent comptable intérimaire est nécessaire notamment lorsque :

- l'agent comptable titulaire cesse ses fonctions sans que son remplaçant ait été installé ;
- l'agent comptable titulaire est absent ou susceptible de l'être pour une durée longue, généralement supérieure à deux mois.

[L'article R.811-62](#) du code rural et de la pêche maritime dispose que : « En cas de décès ou d'empêchement du comptable, le directeur départemental des finances publiques territorialement compétent désigne d'urgence, avec l'agrément du directeur, un agent comptable intérimaire. Le directeur rend compte immédiatement au ministre de l'agriculture et au ministre chargé du budget de l'installation de l'agent comptable intérimaire. »

Les agents comptables intérimaires ont la qualité de comptable public.

L'agent comptable intérimaire n'est pas tenu de prêter serment.

L'agent comptable intérimaire est installé dans ses fonctions selon les mêmes modalités que l'agent comptable titulaire. Toutefois, si l'ancien agent comptable titulaire devient intérimaire, il n'est pas procédé aux formalités d'installation. C'est le cas notamment de l'agent comptable mis à la retraite mais désigné pour une courte période comme intérimaire en attendant l'installation du nouveau titulaire.

Il est souhaitable de conférer par avance à un mandataire du comptable, ou à défaut, à un délégué, la qualité d'intérimaire de droit sans qu'il soit besoin d'autres formalités jusqu'à la décision de nomination de l'intérimaire par l'autorité qualifiée.

S'il existe un intérimaire de droit, celui-ci s'installe d'office dans le poste après avoir établi un procès-verbal contradictoire, dans les mêmes conditions que pour un comptable titulaire.

Les règles concernant l'accréditation de l'agent comptable sont applicables à l'agent comptable intérimaire.

En fin d'intérim, et sauf si l'intérimaire devient le nouvel agent comptable titulaire, un procès-verbal est dressé par le nouvel agent comptable titulaire et l'agent comptable intérimaire ([arrêté du 29 décembre 2022](#) relatif à l'organisation du service des comptables publics)

3.6.6. DÉSIGNATION DES RÉGISSEURS

L'agent comptable donne son agrément à la désignation, par le chef d'établissement, des régisseurs de recettes et ou d'avances et assure le contrôle périodique des écritures de ces derniers (cf. [article R.811-75](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les modalités d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies sont fixées par le [décret n° 2020-542](#) du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive et par [l'arrêté du 13 août 2020](#) habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

3.6.7. CONTRÔLE DE LA GESTION DE L'AGENT COMPTABLE

Il est assuré par le directeur départemental des finances publiques territorialement compétent. Les agents comptables sont également soumis aux vérifications de l'Inspection générale des finances. Ils peuvent en outre être amenés à fournir des informations à la demande de l'inspection de l'enseignement agricole du ministère chargé de l'agriculture, notamment dans le cadre d'inspections administratives et de missions d'appui technique à caractère administratif, comptable et financier des établissements.

3.6.8. LA RESPONSABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

3.6.8.1. Les opérations génératrices de responsabilité

Les agents comptables sont responsables :

- du recouvrement des recettes, du paiement des dépenses, de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux établissements, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives des opérations et documents de comptabilité ainsi que de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ;
- des contrôles qu'ils sont tenus d'assurer en matière de recettes, de dépenses et de patrimoine dans les conditions prévues par le [décret n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Ils ne sont pas responsables des opérations qu'ils ont effectuées sur réquisition régulière des ordonnateurs. En effet, la réquisition dégage la responsabilité de l'agent comptable pour autant qu'elle soit régulière. Toutefois, même en présence d'une réquisition régulière, l'agent comptable ne peut y déferer dans certains cas. La responsabilité de l'agent comptable n'est pas engagée devant la Cour des comptes ([article L.131-7](#) du code des juridictions financières). En revanche, celle de l'ordonnateur peut l'être.

3.6.8.2. L'étendue de la responsabilité, cas d'engagement de la responsabilité

La responsabilité de l'agent comptable s'étend à toutes les opérations du poste comptable qu'il dirige depuis la date de son installation jusqu'à la date de cessation des fonctions. Elle s'étend de surcroît, notamment :

- aux opérations des régisseurs de recettes et d'avances de l'établissement, en cas de faute ou de négligence caractérisée commise par le comptable public à l'occasion de son contrôle sur pièces ou sur place ;
- ainsi qu'aux actes des comptables de fait, si l'agent comptable a eu connaissance de ces actes et ne les a pas signalés au chef de l'établissement et au ministre chargé du budget.

3.6.8.3. Mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable

La Cour des comptes est seule compétente pour mettre en jeu la responsabilité des agents comptables en tant que gestionnaire public.

3.6.8.3.1. Procédure devant la Cour des comptes

La procédure devant la Cour des comptes est prévue aux articles [L.142-1-1](#) et [R.141-1 et suivants](#) du code des juridictions financières.

Le comptable public est justiciable de la Cour des comptes au regard de sa qualité de gestionnaire public.

Les arrêts rendus par la Cour des comptes peuvent être attaqués dans leurs dispositions définitives par la voie de l'appel devant la Cour d'appel financière. L'appel doit être formé dans le délai de deux mois à compter de la notification de l'arrêt rendu par la chambre du contentieux ([article R.142-4-4](#) du code des juridictions financières).

3.6.8.3.2. Cas particulier : la mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable défaillant

Dans l'hypothèse où l'agent comptable n'a pas produit le compte financier de l'EPLEFPA dans les délais requis par la réglementation spécifique à ces établissements, un agent chargé de la production des comptes peut être désigné pour le faire en son lieu et place.

[Le décret n°2007-1276](#) du 27 août 2007 relatif aux comptables commis d'office pour la production des comptes des comptables publics et assimilés et le [décret n°2007-1277](#) du 27 août 2007 relatif à la rétribution des comptables commis d'office pour la production des comptes des comptables publics et assimilés, fixent les conditions de nomination et de rétribution des commis d'office.

3.6.8.4. Les amendes

Dans le cadre d'un dépôt tardif du compte financier les agents comptables peuvent se voir infliger des amendes ([article L.131-13](#) du CJF).

3.6.8.5. Rappel : la saisine du juge pénal

Dans le cas de détournement ou de malversation, concomitamment à l'ouverture de la procédure de mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable, le juge pénal doit être saisi. Il s'agit d'une démarche parallèle, relevant de la réglementation de droit commun en la matière, que les établissements ne doivent pas omettre.

La plainte est déposée par le directeur de l'établissement même si l'auteur du délit appartient à l'agence comptable. En effet, cette démarche n'entre pas dans les attributions de l'agent comptable. Toutefois, celui-ci peut se porter partie civile, à titre personnel, contre l'agent qui a détourné.

CHAPITRE 4 - LES CONTRÔLES

La décentralisation s'est réalisée non seulement par le partage des compétences entre l'État et les régions, mais aussi par l'attribution de plus d'autonomie aux établissements publics au travers de leur statut d'établissement public local.

L'essentiel des principes posés par [la loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions](#) est applicable aux EPLEFPA, notamment :

- suppression des tutelles mais contrôle *a posteriori* ;
- contrôle de légalité ;
- régime juridique des actes : délibérations exécutoires ;
- compétences des chambres régionales des comptes.

[L'ordonnance n°2004-631](#) du 1er juillet 2004 relative à la simplification du régime d'entrée en vigueur, de transmission et de contrôle des actes des autorités des établissements publics locaux d'enseignement a modifié les modalités du contrôle des actes des EPLEFPA.

4.1. LES TROIS AUTORITÉS

Le rôle de chacune des trois autorités ayant compétence au niveau des EPLEFPA s'analyse comme suit.

4.1.1. L'AUTORITÉ ACADÉMIQUE

Conformément aux articles [L.810-1](#) et [R.810-1](#) du code rural et de la pêche maritime, elle est exercée par le directeur régional chargé de l'agriculture, le chef du service régional de la formation et du développement agissant par délégation. Sous l'autorité du ministre chargé de l'agriculture, elle veille à ce que les prérogatives et les responsabilités de l'État soient assurées en matière de fonctionnement du service public de l'enseignement, notamment dans le cadre du contrôle que cette autorité exerce sur les actes de l'EPLEFPA et de son directeur.

4.1.2. LA COLLECTIVITÉ DE RATTACHEMENT

La région, collectivité de rattachement des EPLEFPA, exerce son contrôle dans le cadre des attributions qui lui sont confiées notamment en matière budgétaire et patrimoniale.

4.1.3. LE REPRÉSENTANT DE L'ÉTAT

Le préfet de région exerce le contrôle de légalité sur les actes des EPLEFPA. Ce contrôle concerne :

- la légalité "externe" : forme, procédure, compétence, quorum, ... ;
- la légalité interne : contenu des actes qui ne doit violer aucune disposition législative ou réglementaire, ni aucun principe de droit.

La compétence en matière de contrôle de légalité peut être déléguée formellement au directeur régional chargé de l'agriculture, y compris pour le déferé au tribunal administratif.

4.2. RÉGIME JURIDIQUE DES ACTES DE L'ÉTABLISSEMENT

Les actes pris par l'établissement, qu'il s'agisse des actes du conseil d'administration ou des actes du chef d'établissement sont régis, conformément aux dispositions des articles [L.810-1](#) et [R.810-1](#) du code rural et de la pêche maritime, par les [articles L.421-11 à L.421-14](#) du code de l'éducation.

Inspiré du droit commun du contrôle administratif des actes des collectivités locales et de leurs établissements publics, deux dérogations sont apportées afin de tenir compte des spécificités des missions des EPLEFPA, de certaines de leurs règles de fonctionnement et des responsabilités qui restent dévolues à l'État.

Le législateur opère une distinction entre les actes :

- qui ont trait au contenu ou à l'organisation de l'action éducative, qui sont soumis à une procédure particulière de contrôle ;
- et les autres actes pour lesquels des dispositions particulières sont prévues, en ce qui concerne leur transmission et les délais dans lesquels ils deviennent exécutoires.

Ainsi, la collectivité de rattachement et l'autorité académique disposent, sous certaines conditions, d'un pouvoir de contrôle sur les actes essentiels du conseil d'administration et du chef d'établissement, parallèlement au contrôle de légalité de droit commun exercé par le préfet de région.

4.2.1. ACTES RELATIFS A L'ORGANISATION OU AU CONTENU DE L'ACTION ÉDUCATIVE

Les règles applicables aux actes relatifs à l'organisation ou au contenu de l'action éducative sont fixées au II de [l'article L.421-14](#) du code de l'éducation. Aux termes de ces dispositions « *Les actes ... dont la liste est fixée par décret en conseil d'État sont transmis à l'autorité académique. Ils deviennent exécutoires quinze jours après leur transmission. Dans ce délai, l'autorité académique peut prononcer l'annulation de ces actes lorsqu'ils sont contraires aux lois et règlements ou de nature à porter atteinte au fonctionnement du service public de l'enseignement. La décision motivée est communiquée sans délai à l'auteur de l'acte* ».

Il résulte de ces dispositions que les actes relatifs à l'organisation ou au contenu de l'action éducative, visés spécifiquement par un décret en Conseil d'État, sont transmis à l'autorité académique et ne sont exécutoires que quinze jours après leur transmission. Les actes non visés par le décret n'ont pas à être transmis dans le cadre des contrôles et sont exécutoires dès publication.

Les actes visés par le décret en conseil d'État sont énumérés à [l'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime : « Les délibérations du conseil d'administration portant sur le contenu ou l'organisation de l'action éducative dont le caractère exécutoire est, en application du II de [l'article L.421-14](#) du code de l'éducation, subordonné à leur transmission au directeur régional de l'alimentation de l'agriculture et de la forêt sont celles relatives :

- a) Au projet d'établissement ;
- b) A l'organisation des activités complémentaires ;
- c) Au règlement intérieur des centres de l'établissement ;
- d) Au projet pédagogique. »

En cas d'annulation d'un acte du conseil d'administration, il revient au chef d'établissement d'en informer le conseil d'administration lors de sa plus proche séance ou, le cas échéant, d'en provoquer une dans les meilleurs délais pour lui faire connaître la décision de l'autorité académique.

Lorsque le chef d'établissement transmet une délibération du conseil d'administration à l'autorité académique et qu'il estime que cette délibération est contraire aux lois et règlements ou de nature à porter atteinte au fonctionnement de l'établissement, il lui appartient en tant que représentant de l'État au sein de l'établissement de faire connaître son avis. Il en informe alors le conseil d'administration.

Les actes relatifs à l'organisation ou au contenu de l'action éducative sont exécutoires dès leur publication ou notification à l'issue du délai dans lequel doivent intervenir les contrôles.

Lorsque la décision du chef d'établissement ou la délibération du conseil d'administration est devenue exécutoire, le chef d'établissement en assure la publicité au sein de l'établissement, notamment par affichage.

4.2.2. ACTES QUI NE SONT PAS RELATIFS A L'ORGANISATION OU AU CONTENU DE L'ACTION ÉDUCATIVE

Les règles applicables aux actes qui ne sont pas relatifs à l'organisation ou au contenu de l'action éducative sont fixées par le I de [l'article L.421-14](#) du code de l'éducation.

Aux termes de ces dispositions, les actes de l'établissement relatifs à la passation des conventions et notamment des marchés, ainsi que les actes relatifs au fonctionnement de l'établissement, et qui n'ont pas trait à l'organisation ou au contenu de l'action éducative peuvent être déférés au tribunal administratif par le représentant de l'État, ou par délégation de ce dernier, par le directeur régional chargé de l'agriculture.

[L'article R.811-26](#) du code rural et de la pêche maritime précise que sont concernés à ce titre :

« 1° Les délibérations du conseil d'administration relatives :

- a) A la passation des contrats, conventions et marchés, des emprunts, des baux emphytéotiques, des baux ruraux ;
- b) A la création et à la suppression des emplois prévus au budget de l'établissement public local ;
- c) Aux tarifs des services et produits prévus au second alinéa de [l'article R.811-51](#) ;
- d) Au financement des voyages d'études et scolaires.

Ces délibérations deviennent exécutoires quinze jours après leur transmission.

2° Les décisions du directeur relatives :

- a) Au recrutement des personnels rémunérés sur le budget de l'établissement ;
- b) Aux contrats, conventions et marchés comportant des incidences financières, à l'exception des marchés passés selon une procédure adaptée en raison de leur montant conformément aux dispositions du code de la commande publique ([articles L.2123-1 et suivants](#) et [articles R.2123-1 et suivants](#)) ;
- c) Aux emprunts, aux baux emphytéotiques, aux baux ruraux.

Ces décisions deviennent exécutoires dès leur transmission. »

Dans la catégorie des actes visés au présent paragraphe 4.2.2, trois régimes sont donc applicables :

- Les deux premiers concernent les actes qui doivent être transmis au représentant de l'État :
 - les actes exécutoires quinze jours après transmission et publication ;
 - les actes exécutoires dès transmission et publication ;
- Le dernier pour les actes qui ne sont pas soumis à transmission ;
 - ces actes sont exécutoires dès publication.

Les actes transmis sont soumis au contrôle de légalité du représentant de l'État. Il s'ensuit que le préfet de région peut, dans les deux mois suivant leur transmission, déférer au tribunal administratif les actes qu'il estime contraires à la légalité.

Les dispositions relatives au contrôle de légalité des actes des collectivités locales s'appliquent, qu'il s'agisse notamment des modalités de saisine du juge administratif, de l'information, au moment de la saisine du juge, de l'établissement qui a pris l'acte déféré, et des règles de procédure contentieuse.

4.2.3. LES ACTES BUDGÉTAIRES

Les modalités du contrôle des actes budgétaires sont fixées à [l'article R.811-52](#) du code rural et de la pêche maritime, et aux [articles L.421-11 à L.421-13](#) du code de l'éducation.

Dans les cinq jours suivant leur adoption, ces actes sont transmis à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique.

Le budget devient exécutoire dans un délai de trente jours à compter de la dernière date de réception par ces deux autorités, sauf désaccord motivé de l'une d'entre elles, pendant ce délai. Les décisions modificatives au budget sont soumises aux mêmes dispositions, sauf en ce qui concerne le délai pour les rendre exécutoire qui est de quinze jours.

Les modalités de règlement du budget en cas de désaccord de la collectivité de rattachement ou de l'autorité académique ou bien de non-respect des délais relatifs au vote sont développées dans le titre II de la présente instruction.

4.3. LES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES

4.3.1. MISSIONS ET COMPÉTENCES DES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES

Par ses contrôles, la chambre régionale des comptes contrôle les comptes et procède à un examen de la gestion (articles [L.211-3](#), [L.211-4](#), [L.211-6](#), [L.211-8](#) du code des juridictions financières). La chambre régionale et territoriale des comptes a qualité pour déférer au ministère public près de la Cour des comptes les faits

susceptibles de constituer des infractions (telles que définies à la section 2 du chapitre Ier du titre III du livre 1^{er} du code des juridictions financières).

4.3.2. ATTRIBUTIONS DES CHAMBRES REGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES

4.3.2.1. En matière budgétaire

Les chambres exercent, en relation avec le représentant de l'État, un contrôle sur les délibérations budgétaires des conseils d'administration (conformément à [l'article L.232-1](#) du code des juridictions financières) dans trois cas énumérés limitativement :

- budget non voté dans les délais ;
- budget non voté en équilibre réel (dans ces cas, la saisine est de la compétence exclusive du préfet) ;
- défaut d'inscription d'une dépense obligatoire, compétence non exclusive du préfet.

Saisie en règle générale par le préfet, mais quelquefois aussi par l'agent comptable concerné ou par toute personne y ayant un intérêt, la chambre se limite le plus souvent dans ces cas à émettre un avis au terme d'une procédure contradictoire (le représentant de l'établissement est invité à formuler des observations). La décision proprement dite est prise par le représentant de l'État.

4.3.2.2. Autres attributions administratives

Les chambres sont destinataires des ordres de réquisition que les ordonnateurs adressent aux agents comptables. Elles les transmettent à la Cour des comptes ([article L.233-1](#) du code des juridictions financières).

Elles contrôlent les conventions portant sur les délégations de service public.

4.4. L'INSPECTION DE L'ENSEIGNEMENT AGRICOLE

L'inspection des personnels de direction et de gestion des établissements, ainsi que l'inspection des établissements et des centres qui les constituent peuvent être décidées par le directeur général de l'enseignement et de la recherche sur sa propre initiative ou à la demande de l'autorité académique, de l'établissement, ou de la collectivité de rattachement. En effet, conformément à [l'article L.421-14](#) du code de l'éducation, la collectivité de rattachement peut, en tant que de besoin, demander à l'autorité académique qu'une enquête soit réalisée par un corps d'inspection de l'État sur le fonctionnement de l'établissement.

Ces interventions sont assurées par l'inspection de l'enseignement agricole visée à [l'article L.811-4-1](#) du code rural et de la pêche maritime. Elle est organisée par [l'arrêté du 27 janvier 2020](#).

Les missions de l'inspection de l'enseignement agricole ont été définies par un [arrêté du 2 septembre 2002](#). Il dispose notamment que parmi ses missions permanentes figurent : l'inspection des établissements et des dispositifs d'enseignement et de formation, l'inspection des agents, pouvant revêtir, selon les cas, trois formes : le conseil, l'évaluation, le contrôle.

L'inspection s'exerce sur les domaines :

- du fonctionnement général des établissements d'enseignement et de formation en ce qui concerne l'exercice de leurs missions, la mise en œuvre de leur projet, leur vie intérieure sociale, scolaire ou étudiante, leur système de décision et d'organisation du service ;
- de la gestion administrative et financière ;
- des dispositifs de formation scolaire, de formation par apprentissage et de formation professionnelle continue et des dispositifs de certifications correspondants. En ce qui concerne l'apprentissage [l'article L.6211-2](#) du code du travail dispose que les diplômes sont soumis à un contrôle pédagogique associant les corps d'inspection ou les agents publics habilités par les ministres certificateurs et des représentants désignés par les branches professionnelles et les chambres consulaires. Le contrôle pédagogique des formations par apprentissage est régi par les dispositions des articles [L.6211-2](#) et [R.6251-2 et suivants](#) du code du travail. L'Etat exerce un contrôle administratif et financier conformément aux dispositions des [articles L.6361-1 à L.6361-3](#) du code du travail. [L'arrêté du 25 juillet 2019](#) confie l'organisation de la mission de contrôle pédagogique des formations par apprentissage relevant du ministère en charge de l'agriculture, au doyen de l'inspection de l'enseignement agricole.

CHAPITRE 5 - LES PERSONNELS

[L'article R.811-10](#) du code rural et de la pêche maritime dispose : « Les personnels des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles contribuent, dans le respect des dispositions réglementaires qui régissent leurs statuts, à l'ensemble des missions de l'enseignement agricole définies aux articles [L.811-1](#) et [L.811-2](#). »

Ils concourent directement aux missions du service public de l'éducation et contribuent à assurer le fonctionnement des établissements et des services.

Différentes catégories de personnels interviennent dans les EPLEFPA, agents de l'État, agents de la collectivité territoriale de rattachement et agents de l'établissement.

Ainsi, l'État a la charge de la rémunération du personnel exerçant dans les lycées ([article L.211-8](#) du code de l'éducation applicable aux EPLEFPA). La région a compétence pour les personnels techniciens ouvriers et de service de restauration, d'hébergement et d'accueil ([article L.214-6-1](#) du code de l'éducation applicable aux EPLEFPA). Les collectivités territoriales peuvent prendre en charge le coût des personnels assurant des activités complémentaires ([article L.216-1](#) du code de l'éducation applicable aux EPLEFPA).

Dans le cadre de ses missions et dans le respect des prérogatives de l'État et de la région, l'établissement peut recruter du personnel. On se référera alors selon les cas :

- au code général de la fonction publique notamment [le livre III](#) ;
- au code de l'éducation notamment [le livre IX](#) ;
- au code rural et de la pêche maritime, [livre VIII](#), à titre supplétif ;
- au [décret n°86-83](#) du 17 janvier 1986 modifié relatif aux dispositions générales applicables aux agents non titulaires de l'État pris pour l'application de l'article 7 de la loi n°84-16 du 11 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique de l'État ;
- à la convention collective nationale, régionale ou départementale applicable ;
- au code du travail s'agissant des salariés d'exploitations et ateliers technologiques, et des apprentis ;
- aux textes spécifiques régissant les emplois aidés.

Il y a lieu de distinguer les différentes catégories de personnels suivantes au sein des EPLEFPA.

5.1. LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE PERSONNEL

5.1.1. LES PERSONNELS DE DIRECTION

L'État prend en charge la rémunération des personnels de direction exerçant dans les EPLEFPA ([article L.811-7](#) du code rural et de la pêche maritime).

5.1.2. LES PERSONNELS ENSEIGNANTS, D'ÉDUCATION ET DE SURVEILLANCE

5.1.2.1. Formation initiale scolaire

5.1.2.1.1. Titulaires

L'État recrute gère et affecte les fonctionnaires relevant du Code général de la fonction publique et de leur statut particulier.

5.1.2.1.2. Agents contractuels de l'État

Ces agents sont recrutés sur la base de contrat à durée déterminée ou indéterminée. Leur gestion et rémunération sont assurées par le ministère chargé de l'agriculture au niveau de l'administration centrale. Ils relèvent du [décret du 17 janvier 1986 modifié](#) précité.

5.1.2.1.3. Assistants d'éducation

Des assistants d'éducation peuvent être recrutés par les établissements conformément à [l'article L.916-1](#) du code de l'éducation et à [l'article L.332-1 3°](#) du code général de la fonction publique. Ils relèvent pour leur gestion du [décret n°2003-484](#) modifié du 6 juin 2003 fixant les conditions d'emploi et de recrutement des assistants d'éducation.

5.1.2.1.4. Accompagnants des élèves en situation de handicap (AESH)

Des accompagnants des élèves et des étudiants en situation de handicap peuvent être recrutés par les établissements conformément à [l'article L.917-1](#) du code de l'éducation. Ils relèvent pour leur gestion de plusieurs décrets spécifiques :

- du [décret n°2014-724](#) du 27 juin 2014 modifié relatif aux conditions de recrutement et d'emploi des accompagnants des élèves en situation de handicap ;
- du [décret n°2023-598](#) portant création d'une indemnité de fonction allouée aux AESH.

5.1.2.1.5. Vacataires

Conformément à [l'article R.811-93](#) du code rural et de la pêche maritime : « A tous les degrés de l'enseignement agricole, certains enseignements peuvent être confiés soit à des fonctionnaires, soit à des spécialistes rémunérés à la vacation. Des décrets fixent le taux de ces vacations. ».

Ces prestations sont assurées à titre d'occupation accessoire et occasionnelle, elles peuvent être soit une tâche d'enseignement, soit une participation au fonctionnement de jury d'examens par exemple.

L'intervention du vacataire doit rester ponctuelle, pour un acte déterminé, non susceptible de se répéter de façon régulière et s'effectuer sans lien de subordination directe à l'autorité administrative. En conséquence, ces personnels vacataires ne sont pas des agents contractuels et ne relèvent donc pas du [décret du 17 janvier 1986 modifié](#) précité.

Les modalités de recours aux vacations dans l'établissement doivent faire l'objet d'une délibération de principe en conseil d'administration précisant obligatoirement le taux de rémunération horaire.

Lors du recours à des vacataires, la formalisation de l'engagement par écrit se fera par lettre d'engagement qui indiquera la mission du vacataire et le montant de la rémunération.

5.1.2.1.6. Maîtres au pair

Pour compléter la dotation en personnel d'éducation et de surveillance, et faire face aux besoins d'encadrement des élèves à la restauration et à l'internat, il peut être fait appel à titre exceptionnel, au service de maîtres et maîtresses au pair.

Recrutés parmi les étudiants majeurs, ils fournissent un service hebdomadaire maximal de 16 heures, en contrepartie de la gratuité de l'hébergement. De plus, le maître au pair bénéficie de la gratuité des repas pendant les périodes d'ouverture de la restauration de l'établissement.

L'affiliation au régime de sécurité sociale pour les risques assurances sociales, accidents du travail et allocations familiales, entraîne le paiement des seules charges patronales, calculées sur la base d'un forfait déterminé par [l'arrêté du 10 décembre 2002](#) relatif à l'évaluation des avantages en nature en vue du calcul des cotisations de sécurité sociale.

Dans le cas où les avantages en nature ne sont pas équivalents au montant du salaire minimum de croissance correspondant au temps travaillé, ils doivent être complétés par une indemnité différentielle, soumise à l'ensemble des cotisations patronales et salariales.

Les congés annuels, proportionnels à la durée de l'emploi pendant l'année scolaire écoulée, font l'objet d'une indemnité calculée selon les règles fixées par le code du travail. Les congés annuels sont soumis aux cotisations patronales et salariales.

La taxe sur les salaires ainsi que la cotisation IRCANTEC sont calculées sur la totalité de la rémunération.

5.1.2.2. Formation continue et apprentissage

Hormis quelques fonctionnaires et agents contractuels de l'État affectés à cet effet et l'intervention d'enseignants de la formation initiale dans la limite de leurs obligations de service, l'EPLEFPA, à partir des ressources provenant notamment des activités de la formation professionnelle continue et de l'apprentissage, recrute et rémunère en fonction des besoins du service :

- des formateurs, des personnels d'encadrement et de surveillance conformément au code général de la fonction publique ([livre III](#)) ou à [l'article L.811-8 du code rural et de la pêche maritime septième alinéa du I](#). Ces personnels relèvent pour leur gestion des dispositions du [décret du 17 janvier 1986 modifié](#) précité et le cas échéant de [l'article D.811-93-1](#) du code rural et de la pêche maritime ;
- des vacataires (selon la procédure évoquée au paragraphe 5.1.2.1.5. ci-dessus).

5.1.3. LES PERSONNELS NON ENSEIGNANTS

5.1.3.1. Formation initiale

5.1.3.1.1. Les personnels administratifs, techniques, de laboratoire et de santé

L'État dote les établissements des personnels administratifs, de laboratoire, de santé et des techniciens (vie scolaire, documentation, informatique-bureautique-audiovisuel).

Conformément à [l'article R.811-23-16°](#) du code rural et de la pêche maritime et en fonction des besoins effectifs sous réserve des ressources budgétaires correspondantes, des emplois peuvent être créés sur le budget de l'EPLEFPA.

5.1.3.1.2. Les personnels techniques territoriaux des établissements d'enseignement

[La loi n°2004-809](#) du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales, a transféré à la collectivité territoriale de rattachement la gestion des personnels techniques, ouvriers et de service qui participent à l'exercice des compétences qui lui ont été transférées par la même loi.

Ces personnels sont de ce fait sous l'autorité hiérarchique de la collectivité de rattachement (qui les recrute et les gère) et sous l'autorité fonctionnelle du directeur de l'EPLEFPA.

5.1.3.2. Formation continue et apprentissage

Les personnels nécessaires au fonctionnement administratif et matériel dans le cadre de la formation continue et de l'apprentissage, sont recrutés par l'établissement selon les dispositions évoquées au paragraphe 5.1.2.2. ci-dessus.

Des agents de l'État ou de la collectivité territoriale de rattachement peuvent éventuellement être affectés au niveau des centres de formation concernés.

5.1.4. LES PERSONNELS INTERVENANT DANS LES MISSIONS PARTICULIERES

Il s'agit des missions d'expérimentation, d'innovation et de développement agricoles et agroalimentaires, d'animation rurale, de coopération internationale et d'insertion.

Outre les agents de l'État qui participent à la réalisation de ces missions, l'EPLEFPA peut être conduit à recruter et à rémunérer des personnels, sur les ressources spécifiques liées aux actions qu'il gère.

5.1.5. LES PERSONNELS DES EXPLOITATIONS AGRICOLES ET DES ATELIERS TECHNOLOGIQUES

Les personnels des exploitations agricoles et des ateliers technologiques, à l'exception du directeur sont, en vertu des dispositions de [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime, des agents de droit privé recrutés par l'EPLEFPA. Ils sont obligatoirement affiliés au régime social résultant de l'une ou l'autre de ces activités :

- mutualité sociale agricole pour les salariés des exploitations agricoles et des centres hippiques qui relèvent des dispositions du code rural et de la pêche maritime, ainsi que le cas échéant, des conventions collectives ;
- régime général pour les ouvriers des ateliers technologiques, qui relèvent des dispositions du code du travail ainsi que le cas échéant, des conventions collectives se rattachant à des activités spécifiques.

5.2. LES PERSONNELS RECRUTÉS PAR L'EPLFPA

Les personnels recrutés par l'EPLFPA relèvent soit du droit public en vertu de la jurisprudence (tribunal des conflits, 25 mars 1996, Berkani), soit du droit privé par détermination de la loi (emplois aidés, salariés des exploitations et ateliers technologiques).

Tout recrutement doit se traduire par un document écrit définissant les droits et obligations de chaque partie contractante.

5.2.1. LA CREATION DE L'EMPLOI PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION

Conformément à [l'article R.811-23-16°](#) du code rural et de la pêche maritime, c'est le conseil d'administration qui a la prérogative de la création et de la définition des emplois rémunérés sur le budget de l'établissement ainsi que des conditions d'emploi, de travail et de rémunération. En sa qualité d'organe exécutif de l'établissement ([article R.811-26-2°](#)), c'est le directeur de l'établissement public local qui recrute et gère le personnel rémunéré sur le budget.

La compétence du conseil d'administration porte sur les emplois et non pas sur les contrats ou les personnes.

A ce titre, la délibération portant création d'un emploi, appuyée sur les besoins à satisfaire, comportera utilement :

- la nature des fonctions ;
- la durée de l'emploi ;
- les conditions d'emploi (exigence de niveau, quotité, éléments de rémunération, dont rémunérations accessoires ou régimes indemnitaires...).

Tous ces éléments servent à déterminer objectivement un emploi correspondant à un besoin de l'établissement. Les dispositions du contrat devront être conformes au cadre général prévu par la délibération du conseil d'administration portant création d'emploi.

Même s'il n'en est pas fait mention expresse dans le code rural et de la pêche maritime, et en vertu du principe général du droit du parallélisme des compétences et des formes, le conseil d'administration est également compétent pour se prononcer sur la modification ou la suppression de l'emploi en cas de disparition des besoins ou d'une situation financière l'exigeant.

Le budget doit prévoir les moyens financiers nécessaires pour l'exécution, par le directeur de l'EPLFPA, des décisions prises.

5.2.2. LE RECRUTEMENT DES AGENTS RÉMUNÉRÉS SUR LE BUDGET DE L'EPLFPA PAR LE DIRECTEUR

Le directeur de l'EPLFPA, « recrute et gère le personnel rémunéré sur le budget de l'établissement ». A ce titre, et dans le cadre des délibérations prises par le conseil d'administration, il recrute les personnels nécessaires pour occuper les emplois ouverts. Le directeur de l'EPLFPA est seul habilité à signer un contrat au nom de l'établissement ([article R.811-26-9°](#) du code rural et de la pêche maritime).

5.2.2.1. Les contrats de droit public

Ces contrats sont conclus en application du code général de la fonction publique [livre III](#) ou de [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime septième alinéa du I pour ceux concernant les agents contractuels recrutés pour exercer leurs fonctions dans les centres de formation professionnelle et de promotion agricoles ou dans les centres de formation d'apprentis.

Ces contrats relèvent des dispositions du [décret du 17 janvier 1986 modifié](#) précité et de [l'article D.811-93-1](#) du code rural et de la pêche maritime pour ceux conclus en application de [l'article L. 811-8 précité](#). En cas de litige, ils relèvent du tribunal administratif.

5.2.2.2. Les contrats de droit privé

Ces contrats sont conclus en application des textes législatifs qui ont déterminé leur régime de droit privé. Il en est ainsi des ouvriers des exploitations et ateliers technologiques en vertu de [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime qui dispose dans son paragraphe 2 : « [...] *Les personnels, autres que le directeur, recrutés pour exercer leurs fonctions dans les ateliers technologiques ou exploitations agricoles mentionnées au 3° sont des salariés de droit privé qui sont régis par les dispositions du livre VII du présent code ou par celles du code du travail [...]* ».

C'est également le cas pour les contrats privés par détermination de la loi et notamment pour les emplois aidés.

En cas de litige, ils relèvent du conseil des prud'hommes.

5.2.3. LE FORMALISME DES CONTRATS

Le contrat de travail doit faire référence à la base juridique fondant le recrutement. Il s'agit :

- le cas échéant, de la délibération définissant le cadre général des conditions d'emploi des personnels de l'établissement et, dans tous les cas, de la délibération du conseil d'administration créant l'emploi ;
- lorsque le contrat relève du droit public, il doit faire référence à l'article du code général de la fonction publique ou le cas échéant du code rural et de la pêche maritime, du [décret du 17 janvier 1986](#) modifié et d'autres décrets spécifiques en vertu desquels l'agent est recruté ;
- lorsque le contrat relève du droit privé, il doit faire référence au code du travail et au texte réglementaire applicable s'il s'agit d'un contrat aidé, ainsi qu'à la convention collective éventuellement applicable.

Le contrat de travail doit mentionner expressément le nom de la personne recrutée, la nature du contrat (contrat à durée déterminée ou contrat à durée indéterminée), la définition du poste occupé, les conditions de travail, la quotité du temps de travail, la date d'effet, la durée de la période d'essai et la rémunération. Pour les contrats de droit public, le contrat doit également indiquer la catégorie hiérarchique de l'emploi conformément aux dispositions de l'alinéa 2 de [l'article 4](#) du décret du 17 janvier 1986 modifié.

Les clauses du contrat relatives à la rémunération seront fixées conformément aux décisions du conseil d'administration, y compris les rémunérations complémentaires et le régime indemnitaire, le cas échéant. Pour les agents relevant du droit public, ces éléments devront, dans toute la mesure du possible, s'inspirer des règles de rémunération applicables aux fonctionnaires ayant des missions ou responsabilités comparables. Pour les agents relevant du droit privé ces éléments devront appliquer les règles de rémunération fixées par les conventions collectives existantes ou celles relatives à des dispositifs spécifiques d'emploi.

Toute modification entraînant un changement substantiel par rapport à la rédaction initiale du contrat devra faire l'objet d'un avenant.

5.3. L'ADHÉSION AU RÉGIME D'ASSURANCE CHÔMAGE

[L'article L.5424-2](#) du code du travail a donné la possibilité aux collectivités territoriales et aux établissements publics administratifs autres que ceux de l'État, pour leurs agents non statutaires, d'adhérer au régime d'assurance chômage.

Cette possibilité a été étendue aux EPLEFPA pour l'ensemble des agents non statutaires qu'ils recrutent eux-mêmes et qu'ils rémunèrent directement sur leur budget (cf. [article L.5424-1](#) alinéa 2 du code du travail).

5.4. LES CUMULS D'EMPLOIS ET DE RÉMUNÉRATIONS

Fixées par les [articles L.123-1 à L.123-3](#) du code général de la fonction publique, les règles de cumul d'activités applicables aux agents publics sont précisées par le [décret n°2020-69](#) du 30 janvier 2020 relatif aux contrôles déontologiques dans la fonction publique.

CHAPITRE 6 – LE PATRIMOINE

Les EPLEFPA disposent d'un patrimoine, mobilier et immobilier.

Ils peuvent en être propriétaires, sinon de la totalité tout au moins d'une partie. En effet, les prérogatives attribuées au conseil d'administration leur donnent la possibilité de réaliser des acquisitions, aliénations ou échanges d'immeubles, d'accepter ou de refuser les dons et legs, de passer des baux emphytéotiques ([articles R.811-23-10°-11° et 17°](#) du code rural et de la pêche maritime), tandis que l'agent comptable est responsable « de la conservation des droits, privilèges et hypothèques » ([article 19](#) du décret GBCP).

Associées à la notion de contrôle comptable des actifs, les modalités de comptabilisation des transferts d'actifs entre entités publiques, sont précisées au titre III de la présente instruction (chapitre 3.2.1). La mise à disposition de biens réalisée à titre gratuit entre entités publiques, dans le cadre de la réalisation d'une mission de service public non marchand, confère à l'organisme bénéficiaire la jouissance de l'actif ainsi que les droits et obligations qui s'y attachent. L'autorité transférante conserve, quant à elle, la propriété juridique de l'actif transféré, seul le contrôle du bien étant transféré à l'entité receveuse. À la date de transfert de contrôle, les biens corporels mis à disposition à titre gratuit sont enregistrés à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante. La valeur brute de l'actif et le cas échéant, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées, sont repris dans les comptes de l'entité receveuse. La comptabilisation des biens ainsi mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités concernées ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

6.1. LE RÉGIME JURIDIQUE DES BIENS MOBILIERS

Le code civil précise que « les biens sont meubles par leur nature ou par la détermination de la loi » ([article 527](#) du code civil). Concernant les animaux, [l'article 515-14](#) stipule que : « Les animaux sont des êtres vivants doués de sensibilité. Sous réserve des lois qui les protègent, les animaux sont soumis au régime des biens. »

6.1.1. LES BIENS MEUBLES REMIS PAR LA RÉGION

Les biens meubles, mis avant le 20 juillet 1992 à la disposition d'un EPLEFPA par la région, sont la propriété de celui-ci, sauf si la région a notifié sa décision à l'établissement d'en conserver la propriété, avant le 20 janvier 1993 ([article L.421-18](#) du code de l'éducation).

Depuis cette date, la région qui met des biens meubles à la disposition d'un EPLEFPA ou lui affecte les crédits nécessaires à leur acquisition, doit, si elle souhaite conserver la propriété de ces biens, en notifier la décision à l'établissement, faute de quoi, la mise à disposition ou l'attribution des crédits entraîne le transfert de propriété de ces biens au bénéfice de l'établissement ([article L.421-17](#) du code de l'éducation).

Ces biens remis et qui seraient restés propriété du conseil régional, peuvent être restitués à la région si l'établissement n'en a plus l'usage. Il doit alors notifier à la région une décision de remise à disposition. La région dispose d'un délai de trois mois pour reprendre les biens. Au-delà de ce délai, les biens deviennent la propriété de l'établissement ([article L.421-17](#) du code de l'éducation).

En cas de dissolution d'un EPLEFPA ou de fermeture d'une formation, les matériels correspondants deviennent de plein droit propriété de la région ([article L.421-19](#) du code de l'éducation).

Pour tous les biens ci-dessus dont elle souhaite conserver la propriété, la région assume l'ensemble des obligations du propriétaire et possède à ce titre tous les pouvoirs de gestion.

6.1.2. LES BIENS MEUBLES POUVANT ÊTRE A LA CHARGE DE L'ÉTAT

L'État a la charge des dépenses de fonctionnement à caractère directement pédagogique des lycées ([article L.211-8 -5°](#) du code de l'éducation).

Les dépenses pédagogiques en investissement, restant à la charge de l'Etat sont les dépenses relatives au premier équipement en matériel réalisées dans le cadre d'un programme d'intérêt national et correspondant à l'introduction de nouvelles technologies ou à la fourniture de matériels spécialisés indispensables à la rénovation des enseignements. Ces dépenses concernent d'une part, dans le cadre des nouvelles technologies, l'acquisition de matériels d'informatique pédagogique et de matériel audio-visuel et d'autre part, les équipements expérimentaux dans les exploitations et les ateliers technologiques ([article D.211-14](#) du code de l'éducation).

Les matériels sont mis à disposition des établissements publics concernés par l'État. Celui-ci selon le cas, verse à ces établissements publics, sous forme de subvention, les crédits correspondant aux dépenses sous la forme de fourniture ou de prestations de service ([article D.211-16](#) du code de l'éducation). L'État assure la maintenance de ces matériels ([article D.211-15](#) du code de l'éducation).

Si l'État souhaite conserver la propriété de ces biens, il doit notifier sa décision à l'établissement. Faute de quoi, la mise à disposition ou l'attribution des crédits pour l'achat de ces biens entraîne le transfert de propriété de ces biens au bénéfice de l'établissement ([article L.421-17](#) du code de l'éducation).

6.1.3. LES BIENS MEUBLES REMIS PAR LES AUTRES PERSONNES MORALES DE DROIT PUBLIC

Les mêmes dispositions que celles prévues au paragraphe 6.1.1. s'appliquent, sauf en ce qui concerne la disparition de l'établissement public ou la fermeture d'une formation.

6.1.4. LES BIENS MEUBLES ACQUIS PAR L'ETABLISSEMENT

Les biens acquis, soit à titre onéreux sur ressources propres ou subvention (de l'État, des collectivités publiques ou d'organismes divers), soit par dons et legs, (dans ce dernier cas, le caractère de propriété peut comporter des réserves tenant à la volonté des donateurs) sont la propriété exclusive de l'établissement qui en assume la gestion.

6.1.5. LES BIENS MEUBLES AFFECTES EN APPLICATION D'UNE CONVENTION AVEC UN PARTENAIRE PRIVE

Dans ce cas, l'affectation ne comporte qu'un droit d'usage et laisse prévoir un retour possible à l'affectant à l'expiration du contrat. Les conditions d'affectation, d'utilisation, de gestion et de restitution éventuelle de ces biens doivent être définies dans la convention.

6.1.6. LES CESSIONS DE BIENS MOBILIERS PROPRIETE DE L'ETABLISSEMENT

Les biens meubles, propriété de l'établissement, sont vendus à l'initiative de l'EPLFPA et à son profit, après décision du conseil d'administration, directement par l'établissement ou, le cas échéant et dans les conditions prévues par [l'article R.3211-41](#) du code général de la propriété des personnes publiques, sur demande de l'établissement, par la Direction de l'Immobilier de l'État (DGFIP). Le produit de la vente est intégré au budget de l'établissement.

6.1.7. LES CESSIONS GRATUITES DE BIENS MEUBLES (Articles [L.3212-3](#), [D.3212-5](#) et [D.3212-6](#) du code général de la propriété des personnes publiques)

Lorsqu'ils ne sont plus utilisés, les biens meubles des EPLFPA peuvent être cédés gratuitement à des États étrangers dans le cadre d'une action de coopération ou à des associations relevant de la loi du 1er juillet 1901 dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à condition de ne pas excéder un seuil fixé par le ministre chargé du domaine.

Les matériels informatiques peuvent être cédés gratuitement aux associations de parents d'élèves, aux associations de soutien scolaire et aux associations d'étudiants qui s'engagent par écrit à n'utiliser les matériels qui leur sont cédés que pour l'objet prévu par leurs statuts, ainsi que les matériels informatiques et leurs logiciels, aux personnels de l'EPLFPA concerné, à condition de ne pas excéder un prix unitaire de 300 euros.

Les cessions de matériels et d'équipements destinés à l'enseignement et à la recherche scientifiques, lorsqu'ils ont été remis, dans le cadre d'une convention de coopération, à un organisme assurant des missions de même nature, sont effectuées sans condition de seuil.

6.2. LE RÉGIME JURIDIQUE DES BIENS IMMOBILIERS

Le code civil précise que « les biens sont immeubles, ou par leur nature, ou par leur destination, ou par l'objet auquel ils s'appliquent. » ([article 517](#) du code civil). Il en détermine la liste. Dans celle-ci, plusieurs de ces biens immeubles peuvent concerner les EPLEFPA :

- « les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles par leur nature. » ([article 518](#) du code civil) ;
- « les récoltes pendantes par les racines et les fruits des arbres non encore recueillis sont pareillement immeubles. Dès que les grains sont coupés et les fruits détachés, quoique non enlevés, ils sont meubles. Si une partie seulement de la récolte est coupée, cette partie seule est meuble. » ([article 520](#) du code civil) ;
- « les coupes ordinaires des bois taillis ou de futaies mises en coupes réglées ne deviennent meubles qu'au fur et à mesure que les arbres sont abattus ». ([article 521](#) du code civil) ;
- « les animaux que le propriétaire du fonds livre au fermier ou au métayer pour la culture, estimés ou non, sont soumis au régime des immeubles tant qu'ils demeurent attachés au fonds par l'effet de la convention. » ([article 522](#) du code civil) ;
- « les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles par destination ;
- les animaux que le propriétaire d'un fond y a placés aux mêmes fins sont soumis au régime des immeubles par destination.

Ainsi, sont immeubles par destination, quand ils ont été placés par le propriétaire pour le service et l'exploitation du fonds :

- les ustensiles aratoires ;
- les semences données aux fermiers ou métayers ;
- les ruches à miel ;
- les pressoirs, chaudières, alambics, cuves et tonnes ;
- les pailles et engrais.

Sont aussi immeubles par destination tous effets mobiliers que le propriétaire a attachés au fonds à perpétuelle demeure. » ([article 524](#) du code civil).

6.2.1. LES BIENS IMMOBILIERS APPARTENANT A LA REGION

6.2.1.1. Le régime des acquisitions

La région assure notamment les dépenses relatives à la construction, la reconstruction, l'extension, les grosses réparations, l'équipement des EPLEFPA ([article L.214-6](#) du code de l'éducation). Elle est propriétaire des locaux dont elle a assuré la construction et la reconstruction sur des terrains lui appartenant. En outre, depuis le 1^{er} janvier 2005, date d'entrée en vigueur de [la loi du 13 août 2004](#) relative aux libertés et responsabilités locales, les biens immobiliers des EPLEFPA appartenant :

- à l'État, lui sont transférés en pleine propriété à titre gratuit ([article L.214-7](#) du code de l'éducation).
- à un département, une commune ou un groupement de communes, lui sont transférés en pleine propriété et à titre gratuit, soit :
 - de manière facultative, sous réserve de l'accord des parties ;
 - de droit et à la demande de la région lorsque celle-ci effectue sur ces biens des travaux de construction, de reconstruction ou d'extension ([article L.214-7](#) du code de l'éducation).

6.2.1.2. Les cessions de biens de la région

Après désaffectation et déclassement des biens, ceux-ci sont affectés au domaine privé de la région qui en dispose dans les conditions de droit commun.

6.2.2. LES BIENS IMMOBILIERS APPARTENANT A L'EPLFPA

6.2.2.1. Les acquisitions de biens immobiliers par les EPLEFPA

L'acquisition des biens immobiliers par les EPLEFPA doit respecter les dispositions du code général de la propriété des personnes publiques.

Les EPLEFPA peuvent acquérir librement des biens immobiliers selon plusieurs modes, notamment :

- à l'amiable ([article L.1111-1](#) code général de la propriété des personnes publiques).
Dans les conditions prévues par [l'article R.1212-23](#) du code général de la propriété des personnes publiques et par le [décret n°67-568](#) du 12 juillet 1967 modifié relatif à la réalisation d'acquisitions foncières pour le compte de collectivités publiques dans certains départements, les EPLEFPA peuvent demander le concours de l'administration chargée des domaines pour poursuivre, pour leur compte, à l'amiable, les acquisitions d'immeubles, de droits réels immobiliers. La demande est transmise par l'intermédiaire du préfet. L'administration chargée des domaines ne peut apporter son concours que si elle est chargée, comme mandataire de l'établissement, de négocier avec les propriétaires et autres ayants droit et de représenter ses mandants dans les contrats conclus. Ce dispositif dit de « régime foncier » ne s'applique que dans certains départements désignés par arrêté.
- par échange d'immeubles ([article L.1111-2](#) code général de la propriété des personnes publiques) sous réserve que l'acte d'échange comporte des clauses permettant de préserver l'existence et la continuité du service public :
 - soit entre personnes publiques (les articles [L.3112-1](#) et [L.3112-2](#) du code général de la propriété des personnes publiques autorisent, par ailleurs, les transferts à titre onéreux de propriété entre personnes publiques, sans déclassement préalable, lorsque s'opère un changement de service public qui maintient le bien cédé sous un régime de domanialité publique).
 - soit après déclassement, avec des biens appartenant à des personnes privées ou relevant du domaine privé d'une personne publique ([article L.3112-3](#) du code général de la propriété des personnes publiques).
- par dons et legs, sous réserve d'acceptation par le conseil d'administration.

Conformément aux dispositions des [articles L.1311-9 à L.1311-12](#) et [R.1311-3](#) du code général des collectivités territoriales, les EPLEFPA doivent, par ailleurs, obligatoirement solliciter l'avis du directeur départemental des finances publiques (Service local du domaine/Politique immobilière de l'État) sur leurs projets d'acquisitions immobilières, lorsque le montant de ces acquisitions est égal ou supérieur à 180 000€ ([arrêté du 5 décembre 2016](#) relatif aux opérations d'acquisitions et de prises en location immobilières poursuivies par les collectivités publiques et divers organismes). Le directeur départemental des finances publiques dispose d'un mois pour instruire le dossier et émettre son avis, obligatoire mais non conforme. A défaut de réponse, l'avis est réputé rendu. Le conseil d'administration de l'EPLEFPA délibère au vu de cet avis obligatoire qu'il n'est pas obligé de suivre.

Les EPLEFPA ont qualité pour passer en la forme administrative leurs actes d'acquisition d'immeubles et de droits réels immobiliers. Ils peuvent également procéder à ces acquisitions par acte notarié ([article L.1212-1](#) du code général de la propriété des personnes publiques). Les acquisitions immobilières réalisées par l'établissement sur ses ressources propres, font l'objet d'une décision préalable du conseil d'administration et d'une transmission dans le cadre du contrôle de légalité. Ces actes sont passés selon les procédures de droit commun, par le directeur de l'EPLEFPA.

Les EPLEFPA habilités par leur statut à signer les actes d'acquisitions immobilières passés en la forme administrative les reçoivent et en assurent la conservation et leur publication au fichier immobilier ([article L.1212-5](#) du code général de la propriété des personnes publiques et [article L.1311-13](#) du code général des collectivités territoriales). L'EPLEFPA assume les obligations du propriétaire et l'entretien des biens immobiliers acquis sur fonds propres.

En cas de constructions, reconstructions, extensions sur le sol, propriété de l'EPLEFPA, effectuées par d'autres financeurs, il peut être dérogé à [l'article 552](#) du code civil : « La propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous. »

6.2.2.2. Les cessions de biens immobiliers des EPLEFPA

Les biens immobiliers appartenant aux EPLEFPA peuvent être aliénés dans le respect des règles du code général de la propriété des personnes publiques.

Ces aliénations doivent être soumises à l'avis préalable du directeur départemental des finances publiques (Service local du domaine/Politique immobilière de l'État) sur les conditions financières en application de [l'article L.3221-1](#) du code général de la propriété des personnes et de [l'article L.4221-4](#) du code général des collectivités territoriales. Le directeur départemental des finances publiques dispose d'un mois pour instruire le dossier et émettre son avis. A défaut de réponse, l'avis est réputé rendu. Le conseil d'administration de l'EPLFPA délibère au vu de cet avis obligatoire mais non conforme, c'est à dire que l'EPLFPA n'est pas obligé de le suivre.

Pour les aliénations des animaux suivis en immobilisation, il convient de :

- solliciter un avis de principe auprès des services du DDFiP (Service local du domaine/Politique immobilière de l'État) sur les modalités de ces cessions,
- faire prendre une délibération annuelle de principe par le conseil d'administration de l'EPLFPA autorisant le directeur à aliéner les animaux immobilisés dans le cadre de la gestion de l'exploitation agricole et lui demandant de rendre compte annuellement.

Par ailleurs, comme l'ensemble des personnes publiques, les EPLEFPA sont soumis à un principe de valorisation de leurs cessions. Toute cession en-dessous de la valeur vénale doit être justifiée par des contreparties appropriées.

6.2.3. LE REGIME DE PROPRIÉTÉ DES BIENS COFINANCES

Les EPLEFPA et les régions, peuvent conjointement procéder à l'acquisition de biens immobiliers. Ce type de financement nécessite de bien identifier l'origine du financement de l'acquisition ou de la construction. Ceci revêt toute son importance lors de la dévolution ultérieure des biens. Le produit de la vente éventuelle, devra respecter les origines de financements et être versé selon la règle du prorata aux financeurs du bien.

Outre le cas ci-dessus qui concerne les constructions nouvelles, il convient de distinguer la notion d'extension. En effet, lorsqu'il s'agit d'une extension, la propriété de l'ensemble reste au propriétaire du bâtiment initial. La distinction entre la construction nouvelle et l'extension se fait à partir des réseaux de viabilisation. L'individualisation d'un bâtiment en matière de réseau détermine son caractère de nouvelle construction. Le raccordement au réseau d'un bâtiment préexistant caractérise l'extension.

6.3. LA DESAFFECTATION, LE DECLASSEMENT, LA DISSOLUTION

6.3.1. DÉFINITION

Lorsqu'un bien n'est plus affecté à un service public ou à l'usage direct du public, il est désaffecté. La désaffectation s'analyse donc comme un état de fait.

Le déclassement est un acte administratif du propriétaire qui constate la sortie d'un bien du domaine public. Le bien ne relève plus du domaine public à compter de l'intervention de l'acte administratif constatant son déclassement ([article L.2141-1](#) du code général de la propriété des personnes publiques).

La dissolution est l'acte de fermeture d'un établissement. Lors de la dissolution d'un EPLEFPA, l'ensemble de son patrimoine est dévolu à la région ([article L.421-19](#) code de l'éducation).

6.3.2. POUR LES BIENS APPARTENANT EN PROPRE A UN EPLEFPA

Un bien immeuble appartenant en propre à un EPLEFPA, qui n'est plus affecté au service public de l'enseignement et de la formation, ne fait plus partie du domaine public à compter de l'intervention des actes administratifs constatant sa désaffectation puis son déclassement, pris par le conseil d'administration et transmis au contrôle de légalité. Ce n'est que lorsque le bien sera déclassé qu'il pourra éventuellement être vendu au profit de l'établissement.

Les animaux suivis en immobilisation, lors de leur cession, ne font l'objet ni de déclassement ni de désaffectation.

Un bien meuble appartenant en propre à un EPLEFPA et cédé pour un montant unitaire correspondant au seuil de signification fixé par le conseil d'administration fait seulement l'objet d'une désaffectation dans les formes indiquées au paragraphe ci-dessus. Les produits de la cession sont acquis à l'établissement.

6.3.3. POUR LES BIENS N'APPARTENANT PAS EN PROPRE A UN EPLEFPA

Les opérations de désaffectation et de déclassement d'un bien n'appartenant pas à l'établissement sont notifiées au préfet après avis du conseil d'administration.

6.4. LA PRISE EN LOCATION D'IMMEUBLES

Pour les besoins de leur fonctionnement, les EPLEFPA peuvent être amenés à disposer de biens immobiliers plus importants sans être tenus de les acquérir. Dans ce cas, ils peuvent avoir recours à des locations d'immeubles sous des formes juridiques diverses.

Les projets d'opérations immobilières relatifs aux baux, accords amiables et conventions quelconques ayant pour objet la prise en location d'immeubles de toute nature, d'un loyer annuel, charges comprises, égal ou supérieur à 24 000€ (montant fixé par [l'arrêté du 5 décembre 2016](#) précité) doivent être précédés, avant toute entente amiable, d'une demande d'avis du directeur départemental des finances publiques ([articles L.1311-9 à L.1311-12](#) et [R.1311-3](#) du code général des collectivités territoriales).

L'avis du directeur départemental des finances publiques porte sur les conditions financières de l'opération. Cet avis doit être formulé dans le délai d'un mois à compter de la date de la réception de la demande. En l'absence de réponse dans ce délai, l'avis est réputé donné.

Le conseil d'administration de l'EPLEFPA délibère au vu de cet avis obligatoire mais non conforme.

6.4.1. LE BAIL EMPHYTEOTIQUE

Le régime juridique du bail emphytéotique est précisé dans le livre IV du code rural et de la pêche maritime ([articles L.451-1 à L.451-13](#)).

Le bail emphytéotique, ou emphytéose, est un bail immobilier de très longue durée, entre 18 et 99 ans, qui confère au preneur un droit réel sur la chose donnée à bail, à charge pour lui d'améliorer le fonds et de payer un loyer modique appelé « canon emphytéotique ». Les améliorations bénéficient au bailleur en fin de bail sans que ce dernier ait à indemniser l'emphytéote.

L'emphytéote est tenu à des obligations, notamment :

- il ne peut se libérer du paiement de la redevance, ni se soustraire à l'exécution des conditions du bail en délaissant le fonds ;
- il ne peut demander la réduction de la redevance pour cause de perte partielle du fonds, ni pour cause de stérilité ou de privation de toute récolte à la suite de cas fortuits ;
- il doit s'abstenir de faire tout acte ou tout changement qui pourrait détériorer le bien ;
- il est tenu de toutes les contributions et charges du fonds qui lui est loué ;
- il est tenu de faire, sur les constructions existant au jour de la conclusion du bail, toutes réparations de toute nature ;
- il répond de l'incendie au même titre que tout locataire.

Le bail emphytéotique confère au preneur un droit réel immobilier. L'emphytéote est donc investi de prérogatives beaucoup plus larges que celles dont bénéficie un locataire ordinaire. Il jouit ainsi notamment des pouvoirs suivants :

- la possibilité d'améliorer le fonds ;
- la liberté d'hypothéquer ;
- le droit de chasse et de pêche ;
- le droit d'exploiter les mines, carrières et tourbières ;
- la liberté de louer et de sous-louer.

L'acte écrit constitutif doit être publié. A ce titre, il est soumis à la taxe de publicité foncière.

6.4.2. LES AUTRES BAUX

Les EPLEFPA en vue de l'accomplissement de leurs missions peuvent choisir de souscrire des baux dont le régime juridique est précisé dans le livre IV du code rural et de la pêche maritime. Par ailleurs et sous réserve qu'il en soit propriétaire, l'établissement peut donner à loyer des locaux ou des bâtiments, et peut donner à ferme des biens ruraux. Il peut également concéder des droits de chasse ou de pêche sur ses biens, ou ceux dont il dispose.

6.5. LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Au sein des EPLEFPA [l'instruction du 7 février 2013](#) relative à la comptabilisation des biens historiques et culturels s'applique aux biens suivants :

- les biens historiques et culturels immobiliers que sont les monuments historiques classés ou inscrits ([articles L.621-1 et L.621-25](#) du code du patrimoine), les sites, classés ou inscrits, ainsi que les monuments naturels inscrits ([article L.630-1](#) du code du patrimoine – articles [L.341-1](#) et [L. 341-22 du code de l'environnement](#)) et les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- les biens historiques et culturels mobiliers reposant sur la définition figurant aux articles [L.112-11](#) du code du patrimoine et [L.2112-1](#) du code général de la propriété des personnes publiques. Peuvent ainsi concerner les EPLEFPA, les biens classés monuments historiques (articles [L.622-1](#) et [L.622-10](#) du code du patrimoine) ou archives historiques ou considérés comme trésors nationaux en application du code du patrimoine, ainsi que les biens figurant sur les inventaires des collections des musées.

Les biens historiques et culturels sont inscrits à l'inventaire dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés.

INSTRUCTION M99

**sur la réglementation comptable
des établissements publics locaux d'enseignement
et de formation professionnelle agricoles**

TITRE II

LE BUDGET DE L'EPLEFPA ET SON EXÉCUTION

Table des matières

CHAPITRE 1 – LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU BUDGET	11
1.1. DÉFINITION	11
1.2. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX	11
1.2.1. PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ	11
1.2.2. PRINCIPE DE L'UNITÉ	11
1.2.3. PRINCIPE DE L'UNIVERSALITÉ	11
1.2.4. PRINCIPE DE LA SPÉCIALITÉ DES CRÉDITS	11
1.3. STRUCTURE DU BUDGET DES EPLEFPA	12
1.3.1. CONSTITUTION DU BUDGET	12
1.3.2. RESSOURCES BUDGÉTAIRES	12
1.3.3. DEPENSES BUDGETAIRES	13
CHAPITRE 2 – ÉLABORATION DU BUDGET	14
2.1. NOTIFICATION DES PARTICIPATIONS	14
2.2. PRÉPARATION DU BUDGET	14
2.3. VOTE DU BUDGET	14
2.4. TRANSMISSION DU BUDGET	15
2.4.1. CARACTÈRE EXÉCUTOIRE DU BUDGET	15
2.4.2. TABLEAU DE LA PROCÉDURE NORMALE D'ADOPTION DU BUDGET	15
2.4.3. TABLEAUX DES PROCÉDURES PARTICULIÈRES D'ADOPTION ET DE RÈGLEMENT DU BUDGET	16
2.4.3.1. Budget voté	16
2.4.3.2. Absence de vote du budget dans le délai légal (article L1612-2 du code général des collectivités territoriales)	18
2.4.4. BUDGET NON EXÉCUTOIRE AU DÉBUT DE L'EXERCICE	18
2.5. DÉCISIONS BUDGÉTAIRES MODIFICATIVES	19
2.5.1. PROCÉDURE NORMALE	19
2.5.2. PROCÉDURE ALLÉGÉE	19
2.6. ÉQUILIBRE RÉEL DU BUDGET	19
2.6.1. SECTION FONCTIONNEMENT	19
2.6.2. SECTION OPÉRATIONS EN CAPITAL	19
2.6.3. ANALYSE GLOBALE DE L'ÉQUILIBRE RÉEL DU BUDGET	20
2.7. SERVICES SPÉCIAUX	20
CHAPITRE 3 - EXÉCUTION DU BUDGET	21
3.1. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE RECETTES	21
3.1.1. LA LIQUIDATION	21
3.1.1.1. Objet	21
3.1.1.2. Prérogatives de l'ordonnateur	21
3. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES A L'EXÉCUTION DE CERTAINES RECETTES	21
3.1.2.1. Ventes de biens immobiliers et mobiliers	21
3.1.2.1.1. Biens immobiliers remis à l'EPLFPA	22
3.1.2.1.2. Biens immobiliers acquis à titre gratuit, ou onéreux par l'EPLFPA	22
3.1.2.1.3. Biens immobiliers appartenant à plusieurs propriétaires	22
3.1.2.1.4. Biens mobiliers de l'EPLFPA	22
3.1.2.2. Baux et locations d'immeubles	23
3.1.2.2.1. Généralités	23
3.1.2.2.2. Baux ruraux - fermage et métayage	23
3.1.2.2.3. Autres baux	25
3.1.2.2.4. Locations d'immeubles	25
3.1.2.3. Concessions de logement	26

3.1.2.4. Services d'hébergement et de restauration et frais divers	28
3.1.2.4.1. Services d'hébergement et de restauration.....	28
3.1.2.4.2. Frais divers	28
3.1.2.5. Produits des exploitations agricoles et des ateliers technologiques	28
3.1.2.6. Emprunts	29
3.1.2.7. Conventions	29
3.1.2.7.1. Utilisation des locaux scolaires par le maire.....	29
3.1.2.7.2. Conventions avec d'autres établissements ou organismes publics ou privés	30
3.1.2.8. Les dons et legs : cas particulier des dons et legs faits à l'établissement (article R.811-23 du code rural et de la pêche maritime).....	30
3.1.2.8.1. Les effets de la délivrance ou de l'envoi en possession.....	31
3.1.2.8.2. Les recettes provenant des dons et legs	31
3.1.2.8.2.1. Cas d'un excédent de revenu restant disponible au 31 décembre	31
3.1.2.8.2.2. Cas où le montant des revenus de libéralité ne correspond plus aux charges imposées.....	31
3.1.2.8.2.3. Modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant ou regroupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues	31
3.1.3. L'ÉMISSION ET LA PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES.....	31
3.1.3.1. Mise en recouvrement	31
3.1.3.2. Dispositions d'ordre pratique concernant l'émission des titres de recettes	32
3.1.3.2.1. Prérogatives de l'ordonnateur.....	32
3.1.3.2.2. Procédures rectificatives	33
3.1.3.2.2.1. Avant la clôture de l'exercice	33
3.1.3.2.2.2. Après la clôture de l'exercice	34
3.1.3.3. Modalités d'émission des titres de recettes	34
3.1.3.4. Prise en charge par l'agent comptable	34
3.1.3.4.1. Contrôle de l'autorisation de percevoir des recettes.....	34
3.1.3.4.2. Contrôle de la mise en recouvrement des créances.....	34
3.1.3.4.3. Contrôle de la régularité des réductions et des annulations des titres de recettes.....	35
3.1.4. PROCÉDURE DE RECOUVREMENT DES RECETTES	35
3.1.4.1. Recouvrement amiable.....	35
3.1.4.1.1. Recouvrement amiable par l'agent comptable	35
3.1.4.1.2. Compensation légale	35
3.1.4.2. Recouvrement contentieux.....	35
3.1.4.2.1. États exécutoires	35
3.1.4.2.2. Poursuites	36
3.1.4.2.3. Recouvrement de créances sur des personnes morales de droit public.....	37
3.1.4.2.4. La procédure d'exécution des décisions de justice à l'encontre d'une personne publique.....	38
3.1.4.2.5. Recouvrement à l'encontre de débiteurs en procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire	38
3.1.4.2.6. Le recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement	39
3.1.4.2.6.1. La procédure devant la commission de surendettement	39
3.1.4.2.6.2. La procédure de rétablissement personnel	39
3.1.4.2.7. Le recouvrement contentieux à l'étranger : Procédure de l'exequatur	39
3.1.4.3. Apurement des titres de recettes en l'absence de recouvrement.....	39
3.1.4.3.1. Remise gracieuse.....	39
3.1.4.3.2. Admission en non-valeur	40
3.1.4.3.3. Prescription des créances de l'établissement.....	40
3.1.4.3.3.1. La prescription d'émission des titres de recettes	40
3.1.4.3.3.2. La prescription de l'action en recouvrement du titre de recettes.....	41
3.2. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE DÉPENSES	41
3.2.1. L'ENGAGEMENT	41
3.2.1.1. Définition	42

3.2.1.1.1. L'engagement juridique.....	42
3.2.1.1.2. L'engagement comptable	42
3.2.1.2. Limites de la période d'engagement.....	43
3.2.1.2.1. Début de la période d'engagement	43
3.2.1.2.2. Fin de la période d'engagement.....	43
3.2.2. LIQUIDATION	43
3.2.2.1. Définition	43
3.2.2.2. Certification du service fait.....	43
3.2.2.3. La détermination du montant de la dépense.....	43
3.2.2.4. Pouvoir de liquider les dépenses	44
3.2.2.5. Modalités de la procédure de liquidation	44
3.2.2.5.1. Délais	44
3.2.2.5.2. Production des pièces justificatives	44
3.2.3. ORDONNANCEMENT	44
3.2.3.1. Définition	44
3.2.3.2. Pouvoir d'ordonnancer les dépenses	45
3.2.3.3. Modalités de la procédure d'ordonnancement des dépenses.....	45
3.2.3.3.1. Délivrance des ordres de dépenses.....	45
3.2.3.3.2. Respect du principe de rattachement des charges à l'exercice	45
3.2.3.3.3. Prescription des créances sur l'établissement	45
3.2.3.3.4. Recours des créanciers en cas de refus d'ordonnancement	46
3.2.3.4. Caractéristiques des mandats	46
3.2.3.4.1. Indications obligatoires	46
3.2.3.4.2. L'arrêté	47
3.2.3.4.3. Enregistrement et présentation.....	47
3.2.3.4.4. Ratures ou surcharges	48
3.2.3.4.5. Remplacement d'un mandat adiré	48
3.2.3.5. Pièces justificatives	48
3.2.3.5.1. Réception des mémoires et factures.....	48
3.2.3.5.2. Mentions portées sur les pièces justificatives	48
3.2.3.5.3. Cas où des renseignements complémentaires sont nécessaires	48
3.2.3.5.4. Pièces justificatives présentant des ratures, altérations ou surcharges.....	49
3.2.3.5.5. Catégories de dépenses obéissant à des règles particulières	49
3.2.3.6. Transmission à l'agent comptable des mandats et des pièces justificatives	49
3.2.3.7. Procédures rectificatives	49
3.2.3.7.1. Mandat initial inférieur au droit du créancier	50
3.2.3.7.2. Mandat initial supérieur au droit du créancier	50
3.2.3.7.2.1. Avant la clôture de l'exercice	50
3.2.3.7.2.2. Après la clôture de l'exercice	50
3.2.3.7.3. Réimputations	50
3.2.4. PAIEMENT.....	51
3.2.4.1. Définition et délais	51
3.2.4.2. Intérêts moratoires et indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement	51
3.2.4.3. Contrôles de l'agent comptable	51
3.2.4.3.1. Responsabilité de payeur	52
3.2.4.3.2. Responsabilité de caissier	52
3.2.4.4. Sanction des contrôles.....	52
3.2.4.4.1. Prise en charge des ordres de dépense	52
3.2.4.4.2. Suspension de paiement et la réquisition de paiement.....	52
3.2.4.5. Oppositions	53
3.2.4.6. Paiement à un mandataire	53
3.2.4.7. Paiement à des héritiers et/ou à l'époux survivant	53

3.2.4.8. Paiement à des créanciers ne sachant ou ne pouvant signer	54
3.2.4.9. Règlements effectués sans ordonnancement préalable	54
3.2.4.9.1. Les dépenses urgentes	54
3.2.4.9.2. Les dépenses qui s'engagent automatiquement	54
3.2.4.10. Règlements effectués après ordonnancement et avant service fait	54
3.2.5. Dispositions particulières relatives à certaines dépenses	55
3.2.5.1. Marchés publics	55
3.2.5.1.1. Définition et procédures	55
3.2.5.1.2. La forme du marché	57
3.2.5.1.3. Les pièces constitutives du marché	57
3.2.5.1.4. Groupements de commande	58
3.2.5.1.5. Marchés réservés	58
3.2.5.1.6. Marchés de maîtrise d'œuvre	58
3.2.5.1.7. Marchés de location en crédit-bail	59
3.2.5.2. Le paiement des marchés publics	60
3.2.5.3. Acquisitions et locations immobilières	61
3.2.5.4. Conventions	61
3.2.5.5. Coopération internationale	61
3.2.5.6. Assurances	61
3.2.5.6.1. Dommages causés au patrimoine immobilier et mobilier	62
3.2.5.6.2. Dommages causés à l'établissement par les élèves, étudiants, stagiaires de formation continue, apprentis	62
3.2.5.6.3. Dommages de travaux publics ou liés à l'ouvrage public	62
3.2.5.6.4. Dommages corporels subis par les apprenants	62
3.2.5.6.5. Dommages liés à la faute des membres de l'enseignement public	63
3.2.5.6.6. Dommages liés à un défaut ou à une mauvaise organisation du service public	63
3.2.5.6.7. Cas des véhicules	64
3.2.5.6.8. Assurances des exploitations agricoles et des ateliers technologiques	64
3.2.5.6.9. Dommages causés aux biens des maîtres de stage	64
3.2.5.7. Engagement du personnel	65
3.2.5.8. Frais de déplacements	65
3.2.5.9. Les bourses et aides diverses	66
3.2.5.10. La taxe d'apprentissage	66
3.2.5.10.1. Principe général	66
3.2.5.10.2. Répartition	66
3.2.5.10.2.1. Part principale destinée au financement de l'apprentissage, ...	66
3.2.5.10.2.2. Part destinée aux dépenses libératoires	67
3.2.5.10.3. Utilisation	67
3.2.5.10.4. Obligations réglementaires et budgétaires	67
3.2.5.11. Les subventions	68
3.2.6.1. Les moyens d'encaissement	69
3.2.6.1.1. Les encaissements en numéraire	69
3.2.6.1.2. La remise de chèques bancaires	69
3.2.6.1.3. Le versement ou virement au compte de disponibilités de l'EPLEFPA	69
3.2.6.1.4. L'encaissement de recettes par prélèvement automatique	69
3.2.6.1.5. Les chèques vacances	70
3.2.6.1.6. La monétique	70
3.2.6.1.6.1. Encaissement de recettes par cartes bancaires	70
3.2.6.1.6.2. Encaissement de recettes par porte-monnaie électronique	70
3.2.6.1.6.3. Paiement en ligne	70
3.2.6.1.7. Les effets de commerce	70
3.2.6.2. Les moyens de paiement	70

3.2.6.2.1. Le paiement par virement	71
3.2.6.2.2. Paiement par chèque	71
3.2.6.2.3. Le paiement en numéraire	71
3.2.6.2.4. Le paiement par carte	71
3.2.6.2.5. Le prélèvement automatique	72
3.2.6.2.6. Les offres réelles et les consignations	72
3.2.6.2.7. Les procédures particulières de paiement	73
3.2.6.2.8. La carte d'achat	73
3.2.6.2.9. Paiement dans le cadre d'un contrat d'affacturage	73
3.2.6.2.10. Opérations de dépenses à l'étranger	74
CHAPITRE 4 - LES RÉGIES	75
4.1. INSTITUTION DES RÉGIES	75
4.1.1. DISPOSITIONS COMMUNES À LA CRÉATION DE TOUTES LES RÉGIES	75
4.1.1.1. Décision de créer une régie	75
4.1.1.2. Acte constitutif de la régie	75
4.1.1.3. Organisation matérielle et fonctionnement général	75
4.1.1.4. Délai de conservation des documents	76
4.1.2. DISPOSITIONS RELATIVES AU FONCTIONNEMENT DE LA RÉGIE D'AVANCES	76
4.1.2.1. Nature des dépenses à payer par le régisseur	76
4.1.2.2. Montant maximum de l'avance	76
4.1.2.3. Ouverture d'un compte de dépôt de fonds au Trésor.....	77
4.1.2.4. Délai de production des pièces justificatives de dépenses	77
4.1.3. DISPOSITIONS RELATIVES AU FONCTIONNEMENT DE LA RÉGIE DE RECETTES	77
4.1.3.1. Nature des recettes à encaisser	77
4.1.3.2. Fonds de caisse du régisseur et limitation de l'encaisse	77
4.2. NOMINATION DU RÉGISSEUR.....	78
4.2.1. AUTORITÉ QUALIFIÉE POUR NOMMER LE RÉGISSEUR.....	78
4.2.2. INSTALLATION DU RÉGISSEUR.....	78
4.2.3. DÉSIGNATION DE MANDATAIRE SUPPLÉANT, MANDATAIRES ORDINAIRES OU RÉGISSEUR INTÉRIMAIRE	78
4.2.3.1. Le mandataire suppléant	78
4.2.3.2. Les mandataires « ordinaires ».....	79
4.2.3.4. Interdiction des sous régisseurs.....	80
4.2.4. LES AUTRES FORMALITÉS	80
4.2.4.1. La remise de service.....	80
4.2.4.2. Le compte de dépôt de fonds au trésor	81
4.3. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES D'AVANCES	81
4.3.1. PRINCIPE.....	81
4.3.2. VERSEMENT DE L'AVANCE.....	81
4.3.3. RÔLE DU RÉGISSEUR.....	81
4.3.4. MODALITÉS DE RÈGLEMENT	82
4.3.5. RECONSTITUTION DE L'AVANCE	82
4.4. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES DE RECETTES	82
4.4.1. PRINCIPE.....	82
4.4.2. MODALITÉS D'ENCAISSEMENT DES RECETTES	83
4.4.2.1. Encaissements en numéraire	83
4.4.2.2. Encaissements par chèques bancaires	83
4.4.2.3. Encaissements des recettes par cartes bancaires	83
4.4.2.4. Recouvrements effectués à l'aide de machines enregistreuses.....	84
4.4.3. VERSEMENTS DE RECETTES À L'AGENT COMPTABLE	84
4.4.3.1. Versements en espèces	84
4.4.3.2. Versements des effets bancaires	84

4.4.3.3. Opérations de fin de mois	85
4.4.4. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE	85
4.4.4.1. Opérations effectuées en cours de mois	85
4.4.4.2. Opérations de fin de mois	85
4.4.5. CESSATION DES OPÉRATIONS DE LA RÉGIE DE RECETTES	85
4.5. CONTRÔLE DES RÉGIES	85
4.5.1. CONTRÔLE ADMINISTRATIF	86
4.5.1.1. Contrôle de l'ordonnateur	86
4.5.1.2. Contrôle de l'agent comptable	86
4.5.2. CONTRÔLE COMPTABLE	86
4.5.2.1. Contrôle sur pièces exercé par l'ordonnateur	86
4.5.2.1.1. En matière de régies de recettes	86
4.5.2.1.2. En matière de régies d'avances	86
4.5.2.2. Contrôle sur pièces exercé par l'agent comptable	86
4.5.2.2.1. En matière de régies de recettes	86
4.5.2.2.2. En matière de régies d'avances	86
4.5.2.3. Contrôle sur place	87
4.5.2.3.1. Modalités d'exercice	87
4.5.2.3.2. Périodicité	87
4.5.2.4. Documents à établir	87
4.5.2.5. Sanctions des vérifications effectuées à l'initiative de l'agent comptable	88
4.6. RESPONSABILITÉ DES RÉGISSEURS	88
4.6.1. DIFFÉRENTS TYPES DE RESPONSABILITÉ	88
4.6.1.1. Responsabilité administrative	88
4.6.1.2. Responsabilité pénale	88
4.6.1.3. Responsabilité des gestionnaires publics	88
4.6.2. ÉTENDUE DE LA RESPONSABILITÉ	88
4.6.2.1. Dispositions communes à tous les régisseurs	89
4.6.2.2. Dispositions particulières aux régisseurs de recettes	89
4.6.2.3. Dispositions particulières aux régisseurs d'avances	89
4.6.3. LE RÉGIME DE LA RESPONSABILITÉ DE GESTIONNAIRE PUBLIC ET LA PROCÉDURE D'APUREMENT DES DÉFICITS	89
4.6.3.1 Constatation du déficit et transfert dans la comptabilité de l'agent comptable	90
4.6.3.2 Mise en place de procédure de recouvrement amiable par l'agent comptable	90
4.6.3.3 Procédures d'apurement	90
CHAPITRE 5- LA FISCALITÉ	91
5.1. LA TVA - PRINCIPES GÉNÉRAUX	91
5.1.1. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA	91
5.1.1.1. Les activités soumises à la TVA	92
5.1.1.2. Les activités exonérées de TVA	92
5.1.1.2.1. Les activités d'enseignement	92
5.1.1.2.2. Les activités de formation professionnelle continue	93
5.1.1.2.3. Les locations	93
5.1.1.2.4. Les activités financières	93
5.1.1.2.5. Les exportations	93
5.1.1.3. Cas particuliers	93
5.1.1.3.1. Les livraisons à soi-même	93
5.1.1.3.2. Les ventes de matériel d'occasion	94
5.1.1.3.3. Les importations de pays tiers	94
5.1.2. LE RÉGIME DE TVA DES ACTIVITÉS AGRICOLES (BOI-TVA-SECT-80-30-10)	94
5.1.2.1. Le régime du remboursement forfaitaire (article 298 bis.I du code général des impôts)	94
5.1.2.1.1. Le régime général (BOI-TVA-SECT-80-60-10)	95

5.1.2.1.2. Le régime propre aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie (BOI-TVA-SECT-80-60-20).....	95
5.1.2.2. Le régime simplifié	95
5.1.2.2.1. Le régime simplifié de plein droit.....	95
5.1.2.2.2. Le régime simplifié de l'agriculture (RSA) par option (BOI-TVA-SECT-80-20).....	95
5.1.3. LES ACTIVITÉS PARA-AGRICOLES ET NON AGRICOLES	96
5.1.3.1. Les activités para-agricoles.....	96
5.1.3.2. Les autres activités non agricoles.....	96
5.1.3.2.1. Le régime de « franchise en base » (BOI-TVA-DECLA-40-10)	96
5.1.3.2.2. Le régime simplifié (BOI-TVA-DECLA-20-20-30).....	97
5.1.3.2.3. Le régime normal d'imposition (BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10).....	97
5.1.4. LA BASE D'IMPOSITION	97
5.1.5. LES TAUX.....	97
5.1.6. L'EXIGIBILITÉ.....	98
5.1.7. LE DROIT A DÉDUCTION.....	98
5.1.7.1. Principe général.....	98
5.1.7.2. Le coefficient de déduction.....	99
5.1.7.2.1. Le coefficient d'assujettissement (BOFiP-I sous la référence BOI-TVA-DED-20-10-10) 99	
5.1.7.2.2. Le coefficient de taxation (BOFiP-I sous la référence BOI-TVA-DED-20-10-20).....	100
5.1.7.2.3. Le coefficient d'admission (BOFiP-I référencé BOI-TVA-DED-20-10-30)	101
5.1.8. LES OBLIGATIONS	102
5.1.8.1. Les obligations déclaratives à caractère administratif	102
5.1.8.2. Les obligations comptables.....	102
5.1.8.3. Les obligations en matière de facturation	102
5.1.8.4. Les formalités liées au régime du remboursement forfaitaire des exploitations agricoles .	103
5.1.8.5. Les formalités liées au régime simplifié des exploitations agricoles.....	103
5.1.8.5.1. Le paiement de la TVA	103
5.1.8.5.2. Le remboursement (BOI-TVA-SECT-80-60).....	104
5.1.8.6. Les formalités liées au régime de droit commun de TVA des activités non agricoles	104
5.1.8.6.1. Le régime de « franchise en base »	104
5.1.8.6.2. Le régime simplifié	104
5.1.8.6.3. Le régime normal d'imposition	104
5.1.9. LA TVA INTRACOMMUNAUTAIRE	104
5.1.9.1. La TVA appliquée aux échanges intracommunautaires	104
5.1.9.1.1. Les livraisons intracommunautaires.....	104
5.1.9.1.2. Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels.....	105
5.1.9.1.2.1. Régime général	105
5.1.9.1.2.2. Régime dérogatoire	105
5.1.9.1.3. Les prestations de services.....	105
5.1.9.1.4. Le régime des ventes à distance	106
5.1.9.2. Les formalités liées aux opérations intracommunautaires	107
5.2. LES AUTRES IMPÔTS DE L'ÉTAT	107
5.2.1. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....	107
5.2.1.1. Les activités d'enseignement exercées par les EPLEFPA sont en principe non lucratives.	108
5.2.1.2. Les revenus du patrimoine sont exonérés du taux réduit d'impôt sur les sociétés prév à l'article 206-5 du CGI.....	108
5.2.1.3. Les activités exercées dans des conditions de gestion similaires à celles exercées par des entreprises commerciales doivent être soumises aux impôts commerciaux.....	108
5.2.1.4. Les activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur sont exonérées d'impôt sur les sociétés	108
5.2.2. TAXES ET PARTICIPATION SUR LES SALAIRES	108
5.2.2.1. Taxe sur les salaires (CGI, article 231 et suivants)	108

5.2.2.2. Taxe d'apprentissage	110
5.2.2.3. Contribution unique à la formation professionnelle (contribution formation)	110
5.2.2.4. Versement Mobilité	110
5.3. LES impôts DIRECTS LOCAUX	110
5.3.1. TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET NON BÂTIES (CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS ARTICLE 1380 ET SUIVANTS).....	110
5.3.2. LA CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS ARTICLES 1447 et suivants)	111
5.3.2.1. Situation des EPLEFPA au regard de la cotisation foncière des entreprises (CFE).....	111
5.3.2.1.1. Activités passibles de la CFE	111
5.3.2.1.2. Activités exonérées de CFE	112
5.3.2.1.3. Base d'imposition	112
5.3.2.2. Situation des EPLEFPA au regard de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).....	112
5.3.3. AUTRES TAXES LOCALES.....	113
5.3.3.1. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (code général des impôts article 1520 et suivants)	113
5.3.3.2. Taxes spéciales d'équipement (BOI-IF-AUT-70).....	113
5.3.3.3. Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties	113
5.3.3.4. Taxe pour frais de Chambre d'Agriculture (article 1604 du code général des impôts).....	113
5.4. LES TAXES ET IMPOSITIONS DIVERSES EN RELATION AVEC LES EXPLOITATIONS AGRICOLES DES EPLEFPA	113
5.4.1. IMPOSITIONS SUR LES ACTIVITÉS	113
5.4.1.1. Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (article 302 bis MB du code général des impôts)	113
5.4.1.2. Redevance sanitaire d'abattage (article 302 bis N du code général des impôts et BOI-TCA-RSAB).....	114
5.4.1.3. Redevance sanitaire de découpage (article 302 bis S du code général des impôts).....	114
5.4.1.4. Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus (article 302 bis WC)	114
5.4.1.5. Les contributions additionnelles aux primes ou cotisations afférentes à certaines conventions d'assurance (article 1635 bis A du code général des impôts).....	114
5.4.2. IMPOSITIONS SUR CERTAINES PRODUCTIONS AGRICOLES	114
5.4.2.1. Contributions perçues sur certaines boissons.....	114
5.4.2.2. Contributions indirectes sur les boissons	115
5.4.2.3. Redevances sanitaires sur les produits de la pêche et de l'aquaculture (article 302 bis WA du code général des impôts).....	115
5.5. AUTRES CONTRIBUTIONS	115
5.5.1. DROITS D'ENREGISTREMENT ET LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE.....	115
5.5.2. COTISATIONS VOLONTAIRES OBLIGATOIRES.....	115
5.5.3. LE DROIT DE COPIE.....	115
CHAPITRE 6 - LES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE	116
6.1. DÉFINITION	116
6.2. PRINCIPE DE L'UNITÉ DE CAISSE	116
6.2.1. CAS DES ÉTABLISSEMENTS GÉRÉS PAR UN MÊME AGENT COMPTABLE	116
6.2.2. CAS DES AGENTS DES SERVICES DÉCONCENTRÉS ASSURANT EN ADJONCTION DE SERVICE LA GESTION COMPTABLE D'UN OU PLUSIEURS ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES	116
6.3. DÉPÔT DE FONDS	116
6.3.1. RÈGLE GÉNÉRALE.....	116
6.3.2. DÉPÔT DE FONDS DÉTENUS PAR LES RÉGISSEURS.....	116
6.4. PLACEMENT DE FONDS	117

6.4.1. PLACEMENTS BUDGÉTAIRES	117
6.4.2. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE	117
6.5. WARRANTS	118
6.6. CONCOURS BANCAIRE	118
6.6.1. DEFINITION	118
6.6.2. PROCEDURE	118
CHAPITRE 7 - LE COMPTE FINANCIER.....	120
7.1. DÉFINITION, RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION	120
7.1.1. DÉFINITION	120
7.1.2. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE FINANCIER	120
7.2. STRUCTURE	120
7.2.1. LA BALANCE DÉFINITIVE DES COMPTES DU GRAND LIVRE.....	120
7.2.2. LE DÉVELOPPEMENT PAR CHAPITRES DES DÉPENSES ET DES RECETTES BUDGÉTAIRES	121
7.2.2.1. Le développement des dépenses	121
7.2.2.2. Le développement des recettes	121
7.2.3. LE TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'EXÉCUTION DU BUDGET	121
7.2.4. LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE COMPTABLE	121
7.2.4.1. Le bilan	121
7.2.4.2. Le compte de résultat	122
7.2.4.3. L'annexe	122
7.2.4.3.1. Faits caractéristiques de l'exercice	123
7.2.4.3.2. Principes, règles et méthodes comptables.....	123
7.2.4.3.3. Compléments d'information relatifs au bilan	124
7.2.4.3.4. Compléments d'information relatifs au compte de résultat.....	129
7.2.4.3.5. Engagements financiers donnés ou reçus.....	129
7.2.4.3.6. Divers autres éléments d'information utiles	130
7.2.5. LA BALANCE DES COMPTES DE VALEURS INACTIVES	130
7.3. ARRÊTÉ DU COMPTE FINANCIER	130
7.4. TRANSMISSION DU COMPTE FINANCIER SUR CHIFFRES A L'AUTORITÉ ACADÉMIQUE ET A LA COLLECTIVITÉ TERRITORIALE DE RATTACHEMENT	130
7.5. Production du compte financier	130
7.6. L'examen de la gestion des EPLEFPA	131

CHAPITRE 1 – LES PRINCIPES GÉNÉRAUX DU BUDGET

1.1. DÉFINITION

Conformément aux dispositions de [l'article 7](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses des organismes publics. Acte de prévision et d'autorisation, le budget répond à la nécessité de contrôler et de planifier la gestion de l'exercice à venir. Il repose en conséquence sur une analyse rigoureuse des gestions écoulées et des besoins des gestions futures et obéit aux principes généraux du droit budgétaire.

1.2. LES PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.2.1. PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ

L'ensemble des recettes et dépenses est prévu pour une année civile. Cette périodicité paraît la mieux adaptée à la préparation et au vote du budget et répond à la nécessité d'un contrôle périodique des instances habilitées.

Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice. En conséquence, au-delà du 31/12 de l'exercice, l'ordonnateur ne peut plus émettre de titres et de mandats sur l'exercice écoulé. Après cette date, l'ensemble des droits acquis et des services faits au titre de l'exercice qui s'achève, doit être comptabilisé selon la procédure des charges à payer et des produits à recevoir. La période d'inventaire qui s'étend au plus tard jusqu'au 31 janvier de l'exercice suivant, est destinée à la réalisation des opérations comptables qui ne peuvent pas être anticipées (charges à payer, produits à recevoir, stocks,...). Il est donc nécessaire d'anticiper la fin de gestion par un travail collaboratif entre l'ordonnateur et l'agent comptable.

Le budget s'attache donc à prévoir et autoriser les recettes et les dépenses de l'exercice selon le principe de la constatation de droits au profit ou à l'encontre de l'établissement.

1.2.2. PRINCIPE DE L'UNITÉ

Conformément à ce principe la totalité des dépenses et des recettes de l'établissement, est englobée dans un budget unique. Ainsi, à l'unité patrimoniale découlant de la personnalité juridique reconnue à chaque établissement, doit correspondre un document budgétaire unique.

1.2.3. PRINCIPE DE L'UNIVERSALITÉ

Ce principe recouvre deux notions :

- la règle de non-compensation entre les recettes et les dépenses qui implique que toutes les dépenses et toutes les recettes figurent au budget dans leur montant intégral. Il y a donc interdiction de toute contraction entre recettes et dépenses qui conduirait à ne faire figurer au budget que des soldes de compensation.
- la règle de non affectation, qui édicte que toutes les recettes doivent être indistinctement affectées à la couverture de l'ensemble des dépenses inscrites au budget. Cette règle, toutefois, connaît des dérogations notamment du fait de [l'article R.811-63](#) du code rural et de la pêche maritime qui prévoit que doivent conserver leur affectation :
 - les produits attribués à l'établissement avec une destination déterminée ;
 - les subventions des organismes publics et privés ;
 - les dons et legs.

L'ordonnateur de l'établissement public se trouve donc dans l'obligation de respecter l'affectation de ces crédits.

1.2.4. PRINCIPE DE LA SPÉCIALITÉ DES CRÉDITS

L'application du principe de spécialité implique que les crédits ouverts par le budget d'un exercice à chaque

chapitre de dépenses ne peuvent être affectés à d'autres types de dépenses. Ceci entraîne le caractère limitatif du montant des crédits inscrits dans les chapitres en charges pour la section de fonctionnement et en dépenses pour la section des opérations en capital.

Des décisions modificatives établies par l'ordonnateur peuvent comporter des ouvertures ou réductions de crédits et des virements de chapitre à chapitre.

1.3. STRUCTURE DU BUDGET DES EPLEFPA

1.3.1. CONSTITUTION DU BUDGET

Le budget de l'établissement public local d'enseignement et de formation professionnelle agricole est unique. Il prévoit et autorise la totalité des dépenses et des recettes de l'établissement quelle que soit leur fonction ou leur affectation.

Le budget de l'EPLFPA comporte, comme le stipule [l'article R.811-49](#) du code rural et de la pêche maritime, trois divisions :

- services d'enseignement – division A,
- exploitations agricoles – division B,
- ateliers technologiques – division C.

Chacune de ces divisions comprend une section de fonctionnement et une section des opérations en capital.

La section de fonctionnement décrit par nature les opérations de fonctionnement, opérations qui affectent le résultat. Ce résultat est susceptible de se traduire par une diminution ou un accroissement des capitaux propres de l'établissement. Leur analyse est examinée au titre III de la présente instruction.

La section des opérations en capital présente l'ensemble des ressources en capital de l'année (subventions d'investissement, provisions, produits des emprunts, amortissements...) et l'emploi qui en est fait (acquisition d'immobilisations incorporelles, corporelles, en cours et financières, constitution d'approvisionnements, remboursement d'emprunts...).

La première section détermine le résultat prévisionnel excédentaire ou déficitaire de la gestion annuelle. La deuxième section renseigne sur l'évolution de la situation patrimoniale de l'établissement.

La comptabilité des exploitations agricoles et ateliers technologiques est tenue selon les règles de la comptabilité publique. Toutefois, pour leur gestion, il est tenu compte des usages des professions concernées.

Le budget est établi dans le respect de la nomenclature fixée conjointement par les ministres chargés du Budget, de l'Intérieur, et de l'Agriculture, conformément à [l'article R.811-51](#) du code rural et de la pêche maritime. Chaque établissement public n'utilise que les comptes de cette nomenclature qui lui sont nécessaires.

Le budget est présenté par article (comptes à 3 chiffres minimum) regroupés en chapitres (comptes à 2 chiffres). Il est voté par chapitre.

1.3.2. RESSOURCES BUDGÉTAIRES

Les ressources budgétaires visées à [l'article R.811-51](#) du code rural et de la pêche maritime comprennent notamment :

- la participation de la collectivité territoriale de rattachement visée à [l'article L.421-11](#) du code de l'éducation ;
- les produits de l'exploitation agricole, des ateliers technologiques et des autres activités ;
- les produits du patrimoine ;
- les produits des dons et legs ;
- les emprunts ;
- les subventions des collectivités publiques et des organismes privés ;
- les produits des services d'hébergement et de restauration ;
- ...

Celles-ci peuvent, le cas échéant être complétées par :

- les produits liés à la réalisation d'action de formation professionnelle continue ;
- les produits liés à la réalisation de formation par apprentissage ;
- les autres produits liés à des participations (groupements, GIE , GIP, etc.) ;
- les produits de la vente de biens meubles et immeubles, acquis sur fonds propres ou financements externes ;
- les produits de la collecte de la taxe d'apprentissage ;
- ...

1.3.3. DEPENSES BUDGETAIRES

Les dépenses budgétaires visées à [l'article R.811-51](#) du code rural et de la pêche maritime concernent, notamment :

- les activités pédagogiques et éducatives ;
- le chauffage et l'éclairage ;
- l'entretien des matériels et des locaux ;
- les charges générales ;
- les charges propres à l'exploitation agricole ou à l'atelier technologique ;
- les dépenses d'investissement ;
- ...

Celles-ci peuvent, le cas échéant être complétées par :

- les approvisionnements ;
- les autres charges liées à des participations (GIE, GIP, etc.) ;
- les charges financières ;
- les charges de personnel ;
- ...

CHAPITRE 2 – ÉLABORATION DU BUDGET

2.1. NOTIFICATION DES PARTICIPATIONS

Avant le 1^{er} novembre de l'année précédant l'exercice, le montant prévisionnel de la participation aux dépenses d'équipement et de fonctionnement de l'établissement est notifié au chef d'établissement par la collectivité de rattachement. Cette dotation ne peut être réduite lors de l'adoption ou de la notification du budget de la région ([article L.421-11](#) du code de l'éducation). Elle a le caractère d'une dotation globale et non affectée pour l'établissement. La notification de cette dotation par la collectivité de rattachement est accompagnée des orientations relatives à l'équipement et au fonctionnement matériel de l'établissement arrêtées par l'assemblée délibérante de la collectivité de rattachement.

[L'article L.421-11](#) du code de l'éducation précise que la collectivité de rattachement doit répartir les dotations entre les établissements dont elle a la charge en se fondant notamment sur les critères tels que le nombre d'élèves, l'importance de l'établissement, le type d'enseignement, les populations scolaires concernées, les indicateurs qualitatifs de la scolarisation.

Le montant prévisionnel de la participation de l'État au titre des dépenses pédagogiques telles que les définissent les articles [D.211-14](#) et [D.211-15](#) du code de l'éducation est également notifié par l'autorité académique au directeur de l'EPLFPA.

Les dispositions ci-dessus ne concernent pas les participations de l'État et de la collectivité de rattachement aux dépenses liées à des opérations contractuelles et non systématiquement renouvelables.

L'autorité académique et la collectivité de rattachement s'informent mutuellement des montants prévisionnels de participation notifiés à l'établissement.

2.2. PRÉPARATION DU BUDGET

Chaque directeur de centre constitutif de l'EPLFPA prépare les prévisions de recettes et de dépenses de son centre. Chaque conseil de centre concerné est informé des propositions budgétaires.

Le directeur de l'EPLFPA prépare le projet de budget unique de l'établissement public à partir de l'ensemble de ces prévisions. A ce titre, il tient compte des orientations relatives à l'équipement et au fonctionnement matériel fixées par la collectivité de rattachement et des limites des ressources dont dispose l'établissement. Il est assisté des directeurs de centres et du secrétaire général de l'établissement.

Il établit une note synthétique d'orientation générale du projet de budget qui précise également la situation financière de l'EPLFPA, et qui comporte par ailleurs, pour chaque centre de l'établissement, les commentaires nécessaires à la compréhension ou à la justification des différentes inscriptions budgétaires.

2.3. VOTE DU BUDGET

Le projet de budget est communiqué aux membres du conseil d'administration avec la convocation, 10 jours au moins avant la séance au cours de laquelle il sera examiné.

Le projet de budget est accompagné des documents suivants :

- la note synthétique d'orientation générale du projet de budget ;
- un état récapitulatif par chapitre du budget de l'établissement, accompagné d'un état récapitulatif par chapitre des budgets de chaque centre ;
- éventuellement, tout document prévu au règlement intérieur du conseil d'administration

En application de [l'article R.811-52](#) du code rural et de la pêche maritime, le projet de budget de l'EPLFPA

doit être soumis au vote du conseil d'administration et adopté en équilibre réel dans le délai de trente jours à compter de la notification de la participation de la collectivité de rattachement.

2.4. TRANSMISSION DU BUDGET

Dans les cinq jours suivant le vote, le budget de l'EPLFPA est transmis à la collectivité territoriale de rattachement, et au DRAAF, autorité académique, accompagné des pièces suivantes :

- la note synthétique d'orientation générale du projet de budget ;
- les autres documents préparatoires, visés au paragraphe ci-dessus, transmis aux administrateurs à l'appui de leur convocation ;
- le relevé des délibérations de nature budgétaire.

Les deux autorités auxquelles ces documents sont adressés doivent en accuser réception.

2.4.1. CARACTÈRE EXÉCUTOIRE DU BUDGET

En application des articles [R.811-52](#) du code rural et de la pêche maritime, et [L.421-11](#) du code de l'éducation, le budget devient exécutoire dans un délai de 30 jours à compter de la dernière date de réception par les autorités mentionnées ci-dessus, sauf si dans ce délai, l'autorité académique ou la collectivité de rattachement a fait connaître son désaccord motivé.

En cas de désaccord, le budget est arrêté conjointement par la collectivité de rattachement et le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt ; il est transmis au représentant de l'État et devient exécutoire. A défaut d'accord entre ces deux autorités dans un délai de 2 mois à compter de la réception du budget, il est arrêté par le représentant de l'État après avis public de la chambre régionale et territoriale des comptes.

Lorsque le budget n'est pas adopté dans les 30 jours suivant la notification, il est fait application de la procédure ci-dessus. Dans ce cas, le délai dont dispose la collectivité de rattachement et le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt à compter de la saisine par le préfet est réduit à un mois.

A l'expiration du délai de 30 jours ou à la réception du budget arrêté, le chef d'établissement assure la publicité de ce budget selon des modalités déterminées en accord avec le conseil d'administration.

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

2.4.2. TABLEAU DE LA PROCÉDURE NORMALE D'ADOPTION DU BUDGET

Le budget est présenté en équilibre réel, voté par le conseil d'administration et les deux autorités n'ont pas émis de désaccord.

Date	Délai	Étapes de la procédure	Observations
X	avant le 1.11	Notification de la subvention par la collectivité de rattachement. Préparation du projet de budget par le directeur de l'EPLFPA en collaboration avec le secrétaire général, les directeurs de centres et à partir de leurs prévisions.	

Y	avant X+30	Adoption du budget par le conseil d'administration.	
	Y+5	Transmission à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique.	
Z		Réception par les deux autorités (Z = dernière date d'accusé de réception).	
Z+30		Le budget devient exécutoire après sa publicité	Transmission à l'agent comptable par le directeur d'EPLEFPA.

2.4.3. TABLEAUX DES PROCÉDURES PARTICULIÈRES D'ADOPTION ET DE RÈGLEMENT DU BUDGET

Ces procédures particulières relèvent des deux hypothèses suivantes :

- soit le budget est voté ;
- soit le budget n'est pas voté dans le délai légal.

2.4.3.1. Budget voté

Deux éventualités peuvent se présenter dans cette hypothèse :

- le budget n'emporte pas l'accord de la collectivité de rattachement et, ou, du directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt ([article L421-11](#) du code de l'éducation). Ce désaccord motivé, notifié à l'établissement, suspend le délai de 30 jours au terme duquel le budget devient normalement exécutoire.

Date	Délai	Étapes de la procédure	Observations
Z		Réception par les deux autorités, Désaccord de la collectivité de rattachement et/ou du directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt. 2 possibilités :	Désaccord motivé adressé à l'EPLEFPA.
	Z + 2 mois	Soit : La collectivité de rattachement et le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt règlent conjointement le budget de l'EPLEFPA. Transmission du budget ainsi réglé au préfet de région. Réception du budget par le préfet de région. Notification à l'établissement. Le budget est alors immédiatement exécutoire après publicité.	Transmission à l'agent comptable par le directeur d'EPLEFPA.

- le budget n'est pas en équilibre réel ([article L1612-5](#) du code général des collectivités territoriales)

Date	Délai	Etapes de la procédure	Observations
Z	Z+30 jours	Budget en déséquilibre : le préfet de région saisit la chambre régionale et territoriale des comptes.	
W (date de saisine de la chambre régionale et territoriale des comptes)	W+30 jours	Propositions de la chambre régionale et territoriale des comptes pour le rétablissement de l'équilibre réel.	
V (date de notification de propositions de la chambre régionale et territoriales des comptes)	V+30 jours	Le Conseil d'administration de l'EPLFPA prend une seconde délibération sur le budget au vu des propositions de la chambre régionale et territoriale des comptes. (Si le budget dont le déséquilibre constaté, avait été réglé par la collectivité de rattachement et le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt, ce serait ces deux autorités qui devraient alors se prononcer à nouveau).	
U (date de transmission de la nouvelle délibération à la chambre régionale et territoriale des comptes)	U+15 jours	La chambre régionale et territoriale des comptes juge si les mesures de redressement du budget sont suffisantes : - Soit la chambre régionale et territoriale des comptes a estimé les mesures de redressement suffisantes : le budget est notifié par le préfet au chef d'établissement, au directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt et à la collectivité de rattachement. - Soit la chambre régionale et territoriale des comptes a estimé les mesures de redressement insuffisantes, - Soit l'organe délibérant ne s'est pas prononcé dans les délais prescrits. Dans ces deux derniers cas, le budget est réglé et rendu exécutoire par le préfet, et transmis au chef d'établissement, au directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt et à la collectivité de rattachement. Si le préfet s'écarte des propositions formulées, il assortit sa décision d'une motivation explicite. Le budget est alors immédiatement exécutoire après publicité	Transmission à l'agent comptable par le directeur de l'établissement

2.4.3.2. Absence de vote du budget dans le délai légal (article [L1612-2](#) du code général des collectivités territoriales)

Date	Délai	Étapes de la procédure	Observations
X Y	 = X + 30 Jours	Notification de la participation de la collectivité territoriale de rattachement. Le préfet de région saisit la collectivité de rattachement et le directeur régional de l'alimentation, de l'agriculture et de la forêt pour qu'ils règlent conjointement le budget de l'EPLFPA. 2 possibilités :	
Y + 1 mois		Soit : Budget réglé conjointement. Transmission du budget ainsi réglé au préfet de région. Notification à l'établissement. Le budget est alors immédiatement exécutoire après publicité.	Transmission à l'agent comptable par le directeur d'EPLFPA.
Z	Y + 1 mois Z + 1 mois	Soit : Désaccord entre collectivité de rattachement et autorité académique : le préfet de région saisit la chambre régionale et territoriale des comptes (en cas de déséquilibre, se reporter au schéma ci-dessus). Propositions de la chambre régionale et territoriale des comptes pour le règlement du budget. Le préfet de région règle le budget de l'EPLFPA. Notification du budget réglé au directeur de l'EPLFPA. Le budget est alors immédiatement exécutoire après publicité.	Transmission à l'agent comptable par le directeur d'EPLFPA.

2.4.4. BUDGET NON EXÉCUTOIRE AU DÉBUT DE L'EXERCICE

Lorsqu'un établissement ne dispose pas d'un budget exécutoire au 1^{er} janvier de l'exercice, il est fait application des articles [L.421-13](#) (II) du code de l'éducation, [L.1612-1](#) du code général des collectivités territoriales et [R.811-54](#) du code rural et de la pêche maritime prévoyant la possibilité pour le directeur de mettre en recouvrement les recettes et d'engager, liquider et mandater :

- les dépenses de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente ;
- les dépenses afférentes au remboursement en capital des annuités de la dette venant à échéance avant l'adoption du budget ;
- les dépenses d'investissement dans la limite du quart des crédits ouverts de l'exercice précédent.

L'agent comptable est en droit de payer les mandats et de recouvrer les titres de recettes émis dans les

conditions ci-dessus.

2.5. DÉCISIONS BUDGÉTAIRES MODIFICATIVES

2.5.1. PROCÉDURE NORMALE

Conformément à [l'article R.811-53](#) du code rural et de la pêche maritime, les modifications apportées au budget initial en cours d'exercice sont adoptées dans les mêmes conditions que le budget. Cependant, elles deviennent exécutoires dans un délai de 15 jours à compter de la dernière date de réception par les deux autorités.

Les décisions modificatives sont établies par l'ordonnateur et peuvent comporter des ouvertures ou réductions de crédits et des virements de chapitre à chapitre.

Lors de la convocation du conseil d'administration, les projets de décisions modificatives, accompagnés des mêmes documents que ceux visés ci-dessus pour le projet de budget seront transmis aux membres du conseil d'administration. En cas d'urgence, la convocation du conseil d'administration, en séance extraordinaire peut être nécessaire, pour examiner une décision modificative.

2.5.2. PROCÉDURE ALLÉGÉE

Les autres modifications qui interviennent à l'intérieur d'un chapitre peuvent être décidées par le directeur de l'établissement public local qui en informe le conseil d'administration lors de sa plus prochaine séance.

2.6. ÉQUILIBRE RÉEL DU BUDGET

Conformément à [l'article L.421-11](#) du code de l'éducation, le budget des EPLEFPA doit être adopté en équilibre réel.

2.6.1. SECTION FONCTIONNEMENT

Lorsque le montant des produits de fonctionnement est supérieur à celui des charges de fonctionnement, une rubrique « excédent de l'exercice » vient s'ajouter aux charges pour assurer la présentation équilibrée de la section de fonctionnement.

Lorsque le montant des produits de fonctionnement est inférieur à celui des charges de fonctionnement, une rubrique « déficit de l'exercice » vient s'ajouter aux produits pour assurer la présentation en équilibre de cette section de fonctionnement.

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

La capacité d'autofinancement (CAF) ou l'insuffisance d'autofinancement (IAF) représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir une incidence sur la trésorerie. Le calcul de la CAF/IAF est précisé au Titre III, Chapitre 7 de la présente instruction. La CAF constitue le lien entre le résultat de la section de fonctionnement et la section des opérations en capital (ou tableau de financement prévisionnel).

2.6.2. SECTION OPÉRATIONS EN CAPITAL

Elle prend en compte les recettes et les dépenses en capital. À celles-ci est ajoutée la capacité ou l'insuffisance d'autofinancement.

La section des opérations en capital est présentée en équilibre par inscription, selon le cas, du côté des recettes ou du côté des dépenses, d'une ligne d'équilibre intitulée « diminution ou augmentation du fonds de roulement ». Par conséquent, si les dépenses de la section des opérations en capital augmentées de l'insuffisance d'autofinancement sont inférieures aux recettes de la deuxième section, une rubrique intitulée

« augmentation du fonds de roulement » traduira en fait un accroissement des ressources de l'établissement. Dans le cas contraire, si les recettes de la section des opérations en capital augmentées de la capacité d'autofinancement sont inférieures aux dépenses de la deuxième section, une rubrique intitulée « diminution du fonds de roulement » traduira une réduction des moyens de l'établissement.

La structure de cette section des opérations en capital est conçue de manière à faire apparaître les variations du fonds de roulement résultant des opérations inscrites au budget.

2.6.3. ANALYSE GLOBALE DE L'ÉQUILIBRE RÉEL DU BUDGET

L'analyse des deux sections du budget ci-dessus s'appuie sur des éléments du seul exercice considéré, sans prise en considération du passé. Il s'agit, à partir des prévisions de fonctionnement et d'investissement, d'une mise en équilibre algébrique.

La variation prévisible du fonds de roulement au titre de l'exercice s'intègre naturellement dans le cadre d'une variation globale et historique des résultats budgétaires antérieurs et cumulés.

L'appréciation globale de l'équilibre réel doit donc tenir compte de la variation prévisible dans le cadre du budget de l'année « n+1 » et également de celle de l'exercice en cours « n » ainsi que du niveau de fonds de roulement brut constaté à la clôture de l'exercice « n-1 ».

En tout état de cause, la somme des données existantes et des données prévisionnelles ainsi établie doit aboutir à un montant de fonds de roulement brut positif ou nul afin que le budget de l'exercice soit considéré en équilibre réel.

2.7. SERVICES SPÉCIAUX

Certaines activités n'entrant pas directement dans les missions des établissements d'enseignement relevant du ministère chargé de l'agriculture (par exemple : résidences étudiantes, centres hippiques...) peuvent faire l'objet d'un suivi budgétaire et comptable particulier sous la forme d'un service spécial, dénommé service à comptabilité distincte (SACD).

Les activités pouvant être gérées selon cette technique sont soumises à l'autorisation du ministre chargé de l'agriculture, après avis du conseil d'administration de l'EPLEFPA concerné.

Du point de vue budgétaire et comptable, les services spéciaux sont suivis de la même manière que tout centre constitutif de l'établissement. Ils concourent au résultat global, et sont donc à considérer comme une composante de l'établissement.

CHAPITRE 3 - EXÉCUTION DU BUDGET

L'exécution du budget est réalisée dans le respect du caractère limitatif du montant des crédits inscrits dans les chapitres en charges pour la section de fonctionnement et en dépenses pour la section des opérations en capital.

3.1. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE RECETTES

3.1.1. LA LIQUIDATION

3.1.1.1. Objet

Elle a pour objet la détermination du montant des créances, et comprend deux phases :

- la constatation des droits : tous les droits nés au profit de l'établissement doivent être constatés, pour leur montant intégral, en vertu du principe d'universalité budgétaire ;
- la liquidation proprement dite : elle correspond à la phase de détermination du montant des créances, en vertu des modalités et conditions fixées pour chacune d'elles.

3.1.1.2. Prérogatives de l'ordonnateur

Les recettes sont liquidées par l'ordonnateur, sur les bases fixées par les lois, les règlements, les décisions de justice et les conventions. Toutes les recettes doivent avoir un fondement juridique.

Dans les EPLEFPA, les créances trouvent principalement leurs sources dans un acte administratif exécutoire (actes du conseil d'administration : montant de la participation des familles à un voyage scolaire, tarifs...), une décision de la collectivité de rattachement (dotation de fonctionnement) et dans des conventions ou contrats passés avec des tiers (exemple : ventes de produits de l'exploitation selon les règles du commerce, prestations de service...).

Une décision de justice peut également servir de base à l'établissement d'un titre de recettes, s'il correspond à des droits reconnus par cette décision au profit de l'établissement qui l'émet.

En dehors de ces principes fondamentaux un titre de recettes est dénué de tout fondement juridique. Ainsi, par exemple, un titre répartissant uniformément sur l'ensemble des élèves d'une classe, de frais résultant d'une dégradation anonyme, est interdite.

3.1.2. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES A L'EXÉCUTION DE CERTAINES RECETTES

Certaines opérations de recettes sont soumises à l'autorisation préalable du conseil d'administration. Elles sont déterminées par les textes fixant les prérogatives du conseil d'administration, et concernent notamment :

- l'aliénation des biens immobiliers et mobiliers ;
- l'aliénation des valeurs mobilières à moyen et long terme ;
- l'acceptation des dons et legs ;
- les baux et locations ;
- les décisions de contracter des emprunts ;
- les conditions générales de vente des produits des exploitations et des ateliers technologiques.

3.1.2.1. Ventes de biens immobiliers et mobiliers

La détermination de l'origine de propriété du bien est essentielle dans l'analyse du destinataire du produit de son aliénation.

RÉCAPITULATIF DES DROITS ET OBLIGATIONS DES EPLEFPA EN MATIÈRE DE BIENS INSCRITS A L'INVENTAIRE D'APRÈS LEUR ORIGINE DE FINANCEMENT

Biens	Droits	Produit de la vente
Reçus par dons ou legs	Propriété	Établissement sauf clauses particulières lors de l'acceptation du don ou du legs
Biens mis à disposition	Usage	Propriétaire
Acquis au moyen de subventions d'équipement	Propriété	Établissement
Acquis au moyen des réserves	Propriété	Établissement
Acquis sur emprunts	Propriété	Établissement

3.1.2.1.1. BIENS IMMOBILIERS REMIS A L'EPLFPA

Les biens mis à disposition de l'établissement par une collectivité ou un organisme privé ne peuvent être aliénés que par leur propriétaire.

Le produit de l'aliénation de ces biens revient au véritable propriétaire.

3.1.2.1.2. BIENS IMMOBILIERS ACQUIS A TITRE GRATUIT, OU ONEREUX PAR L'EPLFPA

Ces biens appartiennent à l'EPLFPA qui pourra encaisser le prix de leur vente. Ce sont essentiellement ceux acquis :

- par acceptation de dons et legs ;
- sur subvention reçue ;
- sur fonds propres de l'EPLFPA.

Les biens immobiliers appartenant aux EPLFPA peuvent être aliénés dans le respect des règles du code général de la propriété des personnes publiques.

Ces aliénations doivent être soumises à l'avis préalable du directeur départemental des finances publiques sur les conditions financières en application de [l'article L.3221-1](#) du code général de la propriété des personnes publiques et de [l'article L.4221-4](#) du code général des collectivités territoriales. Le directeur départemental des finances publiques dispose d'un mois pour instruire le dossier et émettre son avis. À défaut de réponse, l'avis est réputé donné. Les EPLFPA délibèrent au vu de cet avis.

Cf Titre I – Chapitre 6 – Paragraphes 6.2.2 et 6.3.2 pour les particularités propres aux animaux suivis en immobilisation.

Par ailleurs, comme l'ensemble des personnes publiques, les EPLFPA sont soumis à un principe de valorisation de leurs cessions, toute cession en-dessous de la valeur vénale devant être justifiée par des contreparties appropriées.

3.1.2.1.3. Biens immobiliers appartenant à plusieurs propriétaires

S'il existe plusieurs propriétaires, notamment en cas d'origine de financements multiples, la ventilation du produit de l'aliénation sera déterminée au prorata des investissements respectifs.

3.1.2.1.4. Biens mobiliers de l'EPLFPA

L'attribution de biens meubles et matériels confère à l'établissement un droit de pleine propriété, qu'ils aient été mis à disposition (à moins que le propriétaire ait fait connaître préalablement à la remise sa volonté d'en conserver la propriété), ou acquis sur fonds propres ou au moyen de subvention d'équipement, ou de taxe d'apprentissage.

Ils sont donc considérés comme appartenant à l'EPLFPA à partir du moment où ils lui ont été remis et quelle qu'en soit l'origine. En vertu de ce principe, la procédure de l'aliénation et le produit de la vente reviennent à l'EPLFPA. Les biens meubles, propriétés de l'établissement, sont vendus à l'initiative de l'EPLFPA et à son profit, après décision du conseil d'administration. Cette vente est effectuée directement par l'établissement ou, le cas échéant, par l'administration chargée des domaines sur demande de l'établissement, dans les conditions prévues par [l'article R.3211-41](#) du code général de la propriété des personnes publiques. Le produit de la vente est intégré au budget de l'établissement.

Seuls les biens meubles mis à disposition par des personnes morales de droit public sont susceptibles de revenir à leur propriétaire, sous réserve que le caractère de mise à disposition ait été clairement stipulé à l'origine et que ledit propriétaire ait fait part de son accord pour le retour de son bien. Ceci doit intervenir dans un délai de 3 mois à partir de la notification par l'établissement de remise à disposition des biens (articles [L.421-17](#) et [L.421-18](#) du code de l'éducation).

3.1.2.2. Baux et locations d'immeubles

3.1.2.2.1. Généralités

Sous réserve qu'il en soit propriétaire, l'établissement peut donner à loyer des locaux ou des bâtiments, et peut donner à ferme des biens ruraux.

Il peut également concéder des droits de chasse ou de pêche sur ses biens, ou ceux dont il dispose.

Si le droit commun autorise la conclusion de locations verbales, il est nécessaire au regard des règles de la comptabilité publique, que la location fasse l'objet d'un bail écrit. En effet, en matière de recettes, l'agent comptable doit contrôler la régularité de l'autorisation de percevoir la recette et doit donc disposer du bail écrit en tant que pièce justificative.

Les baux des biens donnés à ferme ou à loyer sont établis par l'ordonnateur après délibération du conseil d'administration.

Dans le délai d'un mois suivant leurs signatures, les baux écrits doivent être enregistrés auprès d'un centre des impôts (acte sous seing privé) ou d'un notaire (obligatoire pour les baux de plus de 12 ans).

Les baux sont passés par adjudication ou à l'amiable.

L'adjudication publique aux enchères a lieu sous les clauses et conditions insérées dans un cahier des charges. Elle est annoncée avec toute la publicité y afférent.

Un exemplaire des baux écrits est transmis à l'agent comptable dès signature des contrats.

3.1.2.2.2. Baux ruraux - fermage et métayage

Définis aux [articles L.411-1 et suivants](#) du livre IV du code rural et de la pêche maritime, les baux ruraux s'appliquent à toute mise à disposition à titre onéreux d'un immeuble à usage agricole en vue de l'exploiter.

Les ventes d'herbe, même purement saisonnières, qui sont reconduites au cours de périodes successives au profit d'un même acquéreur entrent dans le champ d'application du statut du fermage.

La prise de bétail en pension s'analyse comme un bail rural, si la convention conclue fait peser sur le propriétaire des animaux des obligations inhérentes à l'entretien, voire à la culture du fonds. Ces obligations incombent traditionnellement à un propriétaire ou à un fermier exploitant.

Selon les termes de [l'article L.415-10](#) du code rural et de la pêche maritime, relèvent également de ce statut « les baux d'élevage concernant toute production hors sol, les baux des marais salants, d'étangs, de bassins aménagés servant à l'élevage piscicole, les baux d'établissements horticoles, de cultures maraîchères et de

culture de champignons et les baux d'élevage apicole ».

Certaines conventions et baux ne répondent pas à la qualification de bail rural :

- usufruit d'un fonds agricole : le propriétaire d'un fonds agricole peut valablement en concéder l'usufruit à un tiers ;
- contrat d'entreprise de culture : travaux agricoles réalisés par un entrepreneur moyennant rémunération ;
- concession ou convention portant sur l'utilisation des forêts ;
- convention d'entraide ;
- convention relative à l'entretien d'un terrain dépendant d'une habitation ;
- convention d'occupation précaire ;
- bail à usage d'habitation et bail commercial ;
- locations de jardin d'agrément et d'intérêt familial ;
- bail de chasse et de pêche ;
- bail d'un terrain à usage sportif ;
- concession immobilière.

Le bail à ferme est le bail rural de droit commun. C'est le contrat par lequel le propriétaire d'un fonds de terre en donne jouissance à un fermier à fin d'exploitation agricole, moyennant un loyer appelé fermage.

Caractéristiques du contrat de bail rural :

- il doit être rédigé par écrit (à défaut, il est réputé conclu pour 9 ans) ;
- l'enregistrement n'est plus une formalité obligatoire depuis le 1^{er} janvier 1999. Il présente cependant l'intérêt de conférer une date certaine et de rendre le bail opposable aux tiers. Il est par ailleurs indispensable au bailleur qui souhaiterait opter pour l'assujettissement à la TVA ([article 260, 6°](#) du code général des impôts).
- il doit faire l'objet d'un état des lieux ;
- il peut être établi sous signature privée ([article 1372](#) du code civil), mais il doit l'être en autant d'originaux qu'il y a de parties (plus un pour l'enregistrement, si cela est nécessaire). Au-delà de 12 ans, il doit faire l'objet d'un acte authentique publié à la conservation des hypothèques, sous peine d'inopposabilité aux tiers pour la période excédant les 12 ans.
- tout preneur doit informer le bailleur de sa situation d'exploitant (superficie des terres déjà exploitées) et de son autorisation d'exploiter ;
- il est établi pour une durée de 9 ans, mais peut s'étaler sur 12, 18, ou 25 ans ;
- [l'article L.412-1](#) du code rural et de la pêche maritime établit un droit de préemption « au bénéfice de l'exploitant preneur en place » ;
- le paiement des taxes foncières incombe normalement au bailleur.

Le bail rural à long terme ([articles L.416-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) est un type particulier de bail à ferme qui garantit au preneur une installation durable sur les biens loués.

Il peut prendre trois formes :

- le bail de 18 ans renouvelable par périodes de 9 ans ;
- le bail de 25 ans ou bail à long préavis, renouvelable le cas échéant par tacite reconduction d'année en année ;
- le bail de carrière d'une durée minimale de 25 ans.

Le métayage ([articles L.417-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) est le contrat par lequel le possesseur d'un fonds agricole le remet pour un certain temps à un preneur, le métayer, qui s'engage à le cultiver sous la condition d'un partage des produits avec le bailleur.

Les conditions dans lesquelles sont soumis au statut du fermage et du métayage les baux du domaine des EPLEFPA, qui portent sur des biens ruraux constituant ou non une exploitation agricole complète, sont régies par les dispositions de [l'article L.2222-5](#) du code général de la propriété des personnes publiques et de [l'article L.415-11](#) du code rural et de la pêche maritime. Ces baux sont soumis aux dispositions du titre I^{er} du livre IV du code rural et de la pêche maritime. Toutefois, le preneur ne peut invoquer le droit au renouvellement du bail lorsque l'EPLEFPA lui a fait connaître, dans un délai de dix-huit mois avant la fin du bail, sa décision d'utiliser les biens loués, directement et en dehors de toute aliénation, à une fin d'intérêt général. En outre, en cas d'aliénation, le preneur ne peut exercer le droit de préemption si l'aliénation est consentie à un organisme ayant un but d'intérêt public et si les biens vendus sont nécessaires à la réalisation de l'objectif poursuivi par

l'organisme acquéreur. Enfin, le bail peut, à tout moment, être résilié sur tout ou partie des biens loués lorsque ces biens sont nécessaires à la réalisation d'un projet déclaré d'utilité publique. Dans ce cas, le preneur a droit à une indemnité à raison du préjudice qu'il subit.

3.1.2.2.3. Autres baux

Le bail à cheptel ([articles 1800 et suivants](#) du code civil ou [L.421-1](#) du code rural et de la pêche maritime) est la location d'un fonds de bétail, c'est-à-dire d'un ensemble d'animaux susceptibles de croître ou de profit pour l'agriculture. Le bail à cheptel peut concerner le cheptel vif (bétail), ou le cheptel mort (matériels d'exploitation), ou les deux à la fois. A défaut de convention particulière, chacun participe pour moitié aux bénéfices mais aussi aux pertes.

Le bail à complant ([articles L.441-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) dispose qu'au terme d'un contrat, le bailleur cède au preneur que l'on appelle « complanteur » ou « colon », la jouissance d'un terrain à la charge d'y planter des vignes ou de continuer leur exploitation, avec obligation de donner au bailleur une portion déterminée de la récolte.

Le bail à domaine congéable ([articles L.431-1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) encore appelé « à convenant », est le contrat par lequel le propriétaire d'un fonds rural, le « foncier », concède la jouissance à un preneur, le « domanier », et lui aliène les édifices et superficies, c'est-à-dire tous les travaux et constructions réalisés à la surface du sol, et ajoutant à sa valeur.

Le bail d'un an ([articles L.411-40 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) porte sur la location d'un fonds à un exploitant agricole déjà installé sur une autre exploitation, destiné à l'installation d'un de ses descendants nommément désignés. La location annuelle est renouvelable dans la limite d'une durée maximale de 6 années.

Le bail emphytéotique ([articles L.451.1 et suivants](#) du code rural et de la pêche maritime) ne porte que sur des immeubles et ses traits essentiels sont :

- la longue durée ;
- le droit réel immobilier qu'il confère au preneur (hypothèque et saisie) ;
- le droit de libre cession ;
- la modicité du prix.

Ce bail doit être publié au service de publicité foncière du lieu de la situation de l'immeuble. Il est par conséquent écrit.

Le preneur emphytéote peut librement céder son droit au bail ou sous-louer le fonds.

La durée est de 18 ans au moins et 99 ans au plus. Il n'y a pas de possibilité de renouvellement. A la fin du bail toutes les constructions élevées par le preneur restent au propriétaire sans compensation.

L'acte constitutif est soumis à la taxe de publicité foncière et aux droits d'enregistrement.

3.1.2.2.4. Locations d'immeubles

A l'exception de celles concernant les logements, examinées ci-après, d'autres types de locations d'immeubles peuvent intervenir :

- s'agissant des immeubles, propriétés de l'établissement et dont la location pourrait être envisagée, la décision relève du conseil d'administration, et les règles du droit commun s'appliquent pour en définir les conditions ;
- s'agissant des immeubles, propriétés de la collectivité de rattachement, les mêmes dispositions s'appliquent, sous réserve d'un accord de principe de la collectivité.

Ces locations d'immeubles s'effectuent durant la période scolaire, à des fins d'utilisation partielle et provisoire (salles de réunions, locaux de conférences...) et ne s'appliquent pas à l'utilisation des locaux par le maire, hors périodes scolaires (cf. infra § 3.1.2.7 conventions).

Des conventions écrites sont établies et accompagnées, le cas échéant, d'attestations d'assurances, états des

lieux, relevés de compteurs, état des matériels et des stocks... Elles sont également accompagnées de tout document permettant d'en contrôler l'exécution et de justifier les éléments d'établissement des titres de recettes s'y rapportant.

3.1.2.3. Concessions de logement

L'attribution des logements de fonction, fait l'objet d'une proposition préalable du conseil d'administration de l'établissement, qu'il s'agisse de personnels de l'État, de la collectivité territoriale de rattachement ou de l'EPLFPA (personnels de l'exploitation ou atelier). Cette délibération précise les emplois ou les agents qui peuvent bénéficier de l'attribution d'un logement, gratuitement ou moyennant une redevance, ainsi que la situation et les caractéristiques des locaux concernés.

Les conditions d'attribution de concession de logement par les collectivités territoriales de rattachement aux personnels :

- de l'État employés dans les EPLFPA sont fixées par [l'article R.2124-78](#) du code général de la propriété des personnes publiques et [les articles R.216-4 à R.216-19](#) du code de l'éducation ;
- des collectivités territoriales sont fixées par [l'article L721-1](#) du code général de la fonction publique. Pour les personnels territoriaux, l'organe délibérant de la collectivité de rattachement fixe la liste des emplois pour lesquels un logement de fonction peut être attribué gratuitement ou moyennant une redevance, en raison notamment des contraintes liées à l'exercice de ces emplois.

Lorsque des salariés de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique, bénéficient, au titre de la convention collective dont ils relèvent, de la gratuité du logement, celle-ci n'entre pas dans la nature des concessions ci-dessus analysées, mais constitue une charge de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique, considérée par ailleurs comme un avantage en nature, élément de la rémunération de ces salariés.

Sur le rapport du chef d'établissement, le conseil d'administration propose les emplois ou les agents qui peuvent bénéficier de l'attribution d'une concession de logement, la situation et la consistance des locaux concédés ainsi que les conditions financières de chaque concession. Pour les agents de l'État, ce rapport précise les propositions de concession par nécessité absolue de service ou par utilité de service. La délibération précise également les avantages accessoires liés à l'usage du logement.

Les décisions individuelles sont prises en application de cette délibération par l'autorité territoriale ayant le pouvoir de nomination pour les agents techniques territoriaux des établissements d'enseignement. Le président de la collectivité territoriale de rattachement signe également une concession de logement en ce qui concerne les agents de l'État, dont l'emploi ou le nom est proposé par délibération du conseil d'administration.

Les agents de l'État et de la collectivité territoriale peuvent bénéficier d'une concession de logement par nécessité absolue de service. Celle-ci peut être accordée si « [...] l'agent ne peut accomplir normalement son service sans être logé dans les bâtiments où il doit exercer ses fonctions » ([article R.2124-65](#) du code général de la propriété des personnes publiques).

[L'article R.216-5](#) du code de l'éducation prévoit que les personnels de l'État pouvant bénéficier d'un logement par nécessité absolue de service sont :

- les personnels de direction, d'administration, de gestion et d'éducation, dans les limites fixées à [l'article R.216-6](#) du code de l'éducation, selon l'importance de l'établissement ;
- les personnels de santé, dans les conditions définies à [l'article R.216-7](#) du code de l'éducation ;
- les personnels responsables d'une exploitation agricole et ceux chargés des élevages et des cultures, dans les conditions définies à [l'article R.216-8](#) du code de l'éducation.

Les articles du code de l'éducation prévoient le barème et le nombre de logements relevant de la nécessité absolue de service, fixé par rapport au nombre d'élèves et à leur régime de pension. La concession pour nécessité absolue de service suppose la gratuité du logement nu. Les charges locatives sont remboursées à l'établissement, sous réserve des prestations accessoires accordées gratuitement aux personnels concessionnaires.

Les personnels de l'État dont les fonctions ne comportent pas d'obligation de résidence sur place (en particulier les enseignants) ne peuvent occuper les logements par nécessité de service.

Peuvent être logés pour utilité de service dans la limite des logements disponibles après par nécessité absolue de service, des personnels de l'État occupant des emplois dont la liste est proposée par le conseil d'administration de l'établissement, sur rapport du chef d'établissement.

Dans le cas qui précède, le loyer mis à la charge des bénéficiaires est égal à la valeur locative des locaux, déterminée conformément à la législation relative aux loyers des locaux à usage d'habitation ; cette valeur locative est diminuée d'un abattement qui tient compte :

- de l'obligation faite aux fonctionnaires de loger dans les locaux concédés ;
- de la précarité de l'occupation ;
- des charges anormales que la concession de logement ferait supporter à son bénéficiaire eu égard à sa situation administrative.

Les concessions pour utilité de service ne comportent aucune prestation accessoire gratuite.

Lorsque tous les besoins résultant de la nécessité ou de l'utilité de service sont satisfaits, le conseil d'administration émet des propositions d'attribution des logements restés vacants. La collectivité territoriale de rattachement peut accorder à des personnels de l'État, en raison de leurs fonctions, des conventions d'occupation précaire de ces logements.

Ce dernier type d'occupation relève de la nature juridique de la location pure et simple, sans obligation de service en contrepartie. Elle prend la forme d'un bail administratif.

En cas de nécessité de libérer un logement pour concéder une nécessité absolue de service, les baux sont résiliés d'abord, en commençant par le plus récent, ensuite les concessions pour utilité de service selon la même logique.

Les concessions de logements et les conventions d'occupation précaires, établies par le président du conseil régional, après avis du conseil d'administration sont transmises à l'agent comptable comme pièces justificatives à l'appui des titres émis relatifs aux loyers, redevances, remboursement de charges...

Les recettes liées à la gestion des logements de fonction sont :

- les loyers des logements concédés pour utilité de service ou de ceux faisant l'objet d'un bail administratif ;
- le remboursement de fournitures de chauffage, eau, gaz, électricité, lorsqu'il n'existe pas de compteurs individuels, ou lorsque l'établissement est resté titulaire des abonnements correspondants ;
- le remboursement de quotes-parts éventuelles de contrats de ramonage ou d'entretien des installations, pour la part à la charge du locataire, lorsque de tels contrats englobent des installations de l'établissement ;
- le remboursement de réparations effectuées par l'établissement, pour la remise en état d'un logement, s'il est constaté une dégradation anormale du fait de l'occupant, lors notamment de l'établissement de l'état des lieux à chaque changement d'occupant ;
- le remboursement des charges de chauffage, eau, gaz, électricité ou autre source d'énergie excédant le montant des prestations accessoires accordées gratuitement par la collectivité de rattachement aux personnels logés pour nécessité absolue de service .

Les facturations interviennent sur la base des prix TTC payés par l'établissement. Lorsque la facturation supportée par l'établissement comporte des taxes liées aux fournitures (taxes d'électricité, d'assainissement...) elles doivent être également prises en compte dans la facturation établie par l'établissement.

Il convient de rappeler que les obligations respectives du propriétaire et de l'occupant en matière de partage des charges d'entretien des logements des établissements sont similaires à celles relevant du droit commun, en matière de location des logements particuliers (gros entretien immobilier et des équipements à la charge du propriétaire), mais aussi d'obligations d'entretien des installations intérieures, de souscription d'assurances pour risques locatifs et responsabilité civile à la charge de l'occupant.

Le directeur conserve les documents relatifs au calcul des sommes dues par chaque occupant des logements

concedés, quand bien même certains d'entre eux ne seraient redevables d'aucune charge en raison notamment du non-dépassement des prestations accessoires accordées par la région.

L'ordonnateur dépose à la mairie et au service des impôts la liste des logements concédés et de leurs occupants.

3.1.2.4. Services d'hébergement et de restauration et frais divers

3.1.2.4.1. Services d'hébergement et de restauration

[L'article 82](#) de la loi n°2004-809 du 13 août 2004 relative aux libertés et responsabilités locales a confié à la collectivité de rattachement dans les établissements dont elle a la charge, la responsabilité de l'accueil, la restauration et l'hébergement ainsi que de l'entretien général et technique, à l'exception des missions d'encadrement et de surveillance.

La collectivité de rattachement dispose donc d'une compétence générale pour la gestion du service d'hébergement et de restauration des EPLEFPA. En vertu de [l'article L.421-23](#) du code de l'éducation, une convention entre la collectivité de rattachement et les EPLEFPA précise les modalités de fonctionnement de ce service et notamment les objectifs fixés par la collectivité de rattachement et les moyens que celle-ci alloue à cet effet à l'établissement. Le chef d'établissement est chargé de mettre en œuvre ces objectifs et de rendre compte de l'utilisation de ces moyens.

Selon les dispositions des articles [R.531-52](#) et [R.531-53](#) du code de l'éducation, la détermination des tarifs des différentes prestations du service de restauration et d'hébergement ainsi que, le cas échéant celle des remises d'ordre, découlent des directives transmises par la collectivité. Il en est de même pour les différentes contributions : participation des familles à la rémunération des personnels et à un fonds commun d'hébergement. En l'absence de telles directives de la collectivité territoriale de rattachement, les EPLEFPA pourront régler ces modalités par délibération.

Les modalités de fonctionnement de ce service, pourront être précisées par la collectivité de rattachement et notamment la définition des jours et périodes d'ouverture, le changement de régime en cours d'année scolaire, la définition de la prestation, les modalités d'organisation matérielle de l'internat et les conditions de remboursement lorsque le service n'est pas assuré. Les EPLEFPA devront s'y conformer.

Le cas échéant, le conseil d'administration délibère selon les modalités établies par la collectivité de rattachement, notamment sur l'établissement d'un règlement de fonctionnement de ce service.

3.1.2.4.2. Frais divers

Il peut s'agir de la participation des familles à des fournitures spécifiques destinées à une appropriation personnelle par les élèves (supports de cours en l'absence de manuels scolaires, cartes pour des photocopies personnelles...). C'est le conseil d'administration qui fixe ces tarifs spécifiques en fonction du coût de revient réel de la prestation.

Il s'agit par ailleurs des remboursements pouvant intervenir à la suite de dégradations volontaires et dont l'auteur ou les auteurs ont été identifiés (il convient de rappeler qu'aucun remboursement collectif ou forfaitaire de dégradation ne saurait être pratiqué) ou de remboursements de prestations diverses (avance de frais médicaux ou pharmaceutiques, etc.).

3.1.2.5. Produits des exploitations agricoles et des ateliers technologiques

En vertu des dispositions de [l'article R.811-50](#) du code rural et de la pêche maritime, ils sont commercialisés selon les us et coutumes de la profession. Cependant, les conditions de commercialisation sont déterminées par le conseil d'administration. Les prix découleront des conditions ainsi fixées (vente directe, par mandataire, par des organismes coopératifs, remises accordées...) et des cours des marchés.

3.1.2.6. Emprunts

Les EPLEFPA ne doivent prévoir que les investissements productifs et strictement nécessaires en évitant de recourir à l'emprunt.

L'établissement peut être amené à contracter des emprunts pour entreprendre des travaux importants, ou pour procéder à des acquisitions d'immobilisations qu'il n'est pas possible de réaliser avec les ressources habituelles (subventions, fonds propres).

Le recours à l'emprunt ne peut normalement être envisagé que si les dépenses prévues sont génératrices de recettes permettant de faire face aux remboursements des annuités.

Cette analyse fera l'objet d'un document présenté au conseil d'administration à l'appui de la proposition de décision. Le conseil d'administration doit délibérer sur le montant, la durée, les modalités de l'emprunt, dont l'exécution ne pourra intervenir qu'à l'issue des délais de transmission réglementaires.

Sauf garantie de l'emprunt par un warrant agricole, la souscription d'un emprunt ne peut être poursuivie qu'après avoir recueilli les avis motivés du directeur départemental des finances publiques et de l'exécutif de la collectivité de rattachement. L'[article R.811-67](#) du code rural et de la pêche maritime prévoit que « *la réalisation des emprunts autres que ceux qui sont garantis par un warrant agricole ne peut être poursuivie qu'après avis motivé du directeur départemental ou, le cas échéant, régional des finances publiques territorialement compétent et de l'exécutif de la collectivité de rattachement* ». Le warrant agricole constitue un gage sans dépossession du bien consenti par un EPLEFPA sur les produits ou le matériel de l'exploitation agricole ([article L.342-1](#) du code rural et de la pêche maritime).

L'avis motivé du directeur départemental/régional des finances publiques devra être circonscrit aux conditions posées par la délibération du conseil d'administration de l'EPLEFPA en matière d'emprunt et sera conditionné par l'expression d'un avis similaire du président du conseil régional, autorité de tutelle de l'EPLEFPA. Cet avis motivé reposera sur un examen des conditions financières de l'emprunt (montant et durée de l'emprunt, frais financiers exigés par l'établissement bancaire prêteur, modalités de remboursement prévues figurant dans le contrat d'emprunt). Il est nécessaire de s'assurer de la capacité de l'EPLEFPA à honorer le remboursement des mensualités de l'emprunt ainsi que le paiement des frais associés.

L'emprunt peut être contracté auprès des organismes spécialisés, dans ce cas, les formes de l'emprunt seront celles du droit commun.

Un concours bancaire n'est pas un emprunt et sera traité par ailleurs dans le titre II - chapitre 6 – Opérations de trésorerie.

3.1.2.7. Conventions

Outre les conventions liées à des locations et examinées ci-dessus, l'établissement peut signer des conventions :

- d'utilisation des locaux scolaires par le maire ;
- ou avec d'autres établissements ou organismes publics ou privés.

3.1.2.7.1. Utilisation des locaux scolaires par le maire

L'[article L.212-15](#) du code de l'éducation prévoit la possibilité, pour le maire de la commune sur laquelle est implanté l'établissement, d'utiliser les locaux scolaires, et fixe les conditions dans lesquelles cette utilisation peut intervenir. La circulaire du 4 février 1986, publiée au JO du 28 février 1986, précise ces modalités en ce qui concerne les établissements publics locaux d'enseignement agricole public.

Les activités autorisées dans le cadre d'une utilisation des locaux d'un EPLEFPA doivent être à caractère culturel, sportif, social ou socio-éducatif, non lucratives, et compatibles avec les principes fondamentaux de l'enseignement public, notamment la laïcité.

Elles doivent avoir lieu en dehors des heures ou périodes pendant lesquelles les locaux sont utiles à l'exercice des missions de l'établissement et aux besoins des usagers, apprenants ou parents.

Les locaux dotés d'équipements spécialisés (laboratoires, salles audio-visuelles, etc.) ne peuvent être utilisés qu'à des activités nécessitant de tels équipements.

Une convention est passée entre la municipalité, la collectivité, l'EPLEFPA et l'organisme utilisateur (modèle inclus dans la circulaire précitée).

La convention doit préciser les conditions d'exécution, le détail des locaux et des matériels, les dates et horaires, les modalités de facturation des charges, les éléments concernant la sécurité, les responsabilités et assurances, etc.

En l'absence d'une telle convention, la responsabilité incomberait, dans tous les cas, à la municipalité, qui pourrait ensuite exercer une action récursoire contre le responsable du dommage.

Du fait de cette responsabilité encourue par la municipalité, la loi réserve au maire et à lui seul, la décision d'autoriser l'organisation des activités prévues ci-dessus. De ce fait, l'établissement devra obtenir l'accord du maire, pour l'organisation de telles activités, si elles sont organisées avec d'autres partenaires qui auraient sollicité directement l'établissement, et non la municipalité (colonies de vacances par exemple).

La décision du maire reste cependant soumise à deux formalités :

- la consultation du conseil d'administration, dont l'avis ne lie pas le maire ;
- l'accord de la collectivité propriétaire ou attributaire des bâtiments (la collectivité de rattachement et l'établissement).

3.1.2.7.2. Conventions avec d'autres établissements ou organismes publics ou privés

Il peut s'agir de toutes formes d'accords de collaboration, échanges de services, prêts de matériels, organisation de manifestations communes, prestations de formation continue ou d'apprentissage, échanges de personnels... qui nécessitent la définition de relations contractuelles susceptibles de donner lieu à facturations, ou nécessitant la définition de responsabilités réciproques. Elles peuvent concerner aussi des services ou prestations mettant en jeu la participation de personnels, avec l'accord de la collectivité de rattachement pour les personnels concernés.

L'ensemble de ces conventions, qui peuvent avoir la nature de contrats de droit administratif et par là même comporter des clauses exorbitantes du droit commun, doivent faire l'objet d'une délibération du conseil d'administration. Celui-ci pourra, le cas échéant, donner délégation à l'ordonnateur pour la passation de telle ou telle catégorie de conventions, à charge pour lui d'en rendre compte ultérieurement, et sous réserve des inscriptions budgétaires nécessaires.

Les conventions doivent être écrites et ne peuvent être modifiées que par avenant. Elles doivent préciser notamment :

- la qualité des signataires, et l'objet précis de la convention ;
- la date de début et de fin de l'accord ;
- les conditions d'utilisation des locaux, matériels et équipements ;
- les conditions d'emploi des personnels ;
- les conditions financières ;
- les modalités de facturation ;
- les diverses obligations des parties prenantes - sécurité - assurances – police - etc...

La réalisation des conventions fait l'objet d'une information au conseil d'administration.

3.1.2.8. Les dons et legs : cas particulier des dons et legs faits à l'établissement ([article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime)

Les conseils d'administration des établissements publics locaux d'enseignement peuvent accepter les dons et

legs qui leur sont faits dans les conditions fixées par les articles [L.1121-6](#) du code général de la propriété des personnes publiques et [L.4221-6](#) du code général des collectivités territoriales.

Le conseil d'administration peut déléguer à la commission permanente sa compétence en matière d'acceptation de dons et legs (article R811-23 du code rural et de la pêche maritime).

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

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

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

3.1.2.8.2. Les recettes provenant des dons et legs

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

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

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

Lorsque les recettes générées par le legs sont supérieures aux charges qu'il engage, l'excédent disponible au 31 décembre doit être inscrit au budget en précisant son origine. Il appartient au conseil d'administration de l'établissement de prendre une décision d'affectation de ces crédits, conforme à l'esprit des dispositions arrêtées par le donateur.

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

La révision des conditions et charges grevant les dons et legs consentis au profit des EPLEFPA est régie par [les articles 900-2 à 900-8](#) du code civil en application de [l'article L.1311-17](#) du code général des collectivités territoriales.

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

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

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

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

3.1.3. L'ÉMISSION ET LA PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES

3.1.3.1. Mise en recouvrement

Selon le principe des droits constatés, tous les droits acquis au cours d'un exercice doivent être rattachés à ce même exercice.

Un droit acquis est un droit qui peut être déterminé de manière exacte quant à son montant, et lorsque l'identité du débiteur du droit est connue.

Un droit est constaté lorsque le droit acquis a fait l'objet d'un titre de recettes pris en charge par l'agent comptable.

En conséquence, les titres de recettes correspondants doivent être émis par l'ordonnateur au plus tard à la fin de l'exercice au cours duquel la créance est née.

3.1.3.2. Dispositions d'ordre pratique concernant l'émission des titres de recettes

3.1.3.2.1. Prerogatives de l'ordonnateur

Conformément à [l'article R.811-63](#) du code rural et de la pêche maritime, les recettes de l'établissement public local sont liquidées par le directeur ordonnateur sur les bases fixées par la loi, les règlements, les décisions de justice et les conventions.

Après avoir constaté et liquidé les droits à encaisser, il appartient à l'ordonnateur, conformément à [l'article R.811-64](#) du code rural et de la pêche maritime, d'établir les titres de recettes et de les remettre à l'agent comptable, accompagnés des pièces justificatives.

L'émission d'un titre de recettes résulte du principe des droits constatés. Il peut toutefois exister des cas où ces droits ne peuvent être déterminés définitivement au moment de l'émission du titre de recettes en raison notamment des modalités spécifiques de mise sur le marché des produits agricoles. Le montant de la recette inscrit sur le titre est alors estimatif.

Par ailleurs, les agents comptables peuvent percevoir de façon ponctuelle certains produits tels que : recettes au comptant, dons manuels, libéralités, restitutions anonymes, versements de comptables de fait... L'ordonnateur émet les titres de recettes correspondants après vérification des pièces transmises par l'agent comptable :

- bordereau retraçant les produits encaissés sans émission préalable de titre ;
- pièces justifiant les encaissements.

L'ordonnateur renvoie à l'appui des titres de recettes définitifs, les documents communiqués par l'agent comptable revêtus de son visa et éventuellement complétés par des pièces justificatives prévues à la nomenclature.

Les titres de recettes sont individuels ou collectifs. Sur le titre de recettes, doivent notamment figurer les informations suivantes :

- l'indication de la nature de la créance ;
- la référence aux textes sur lesquels est fondée l'existence de la créance ;
- les bases de liquidation de la créance (à défaut le titre serait entaché d'irrégularité) ;
- l'imputation budgétaire ;
- l'exercice d'imputation ;
- le montant de la somme à recouvrer ;
- la désignation du comptable chargé du recouvrement ainsi que son adresse ;
- la désignation du débiteur, aussi précise que possible, pour éviter toute hésitation sur son identité ou son adresse ;
- les délais et voies de recours ;
- la date d'émission du titre ;
- le nom, la qualité et la signature de l'ordonnateur ;
- formule exécutoire ;
- éventuellement la date limite de paiement.

Les titres de recettes sont établis, récapitulés sur le bordereau d'émission et adressés à l'agent comptable.

3.1.3.2.2. Procédures rectificatives

N'est pas traité dans ce chapitre le traitement correctif des erreurs répondant aux deux critères cumulatifs suivants :

- naissance de l'erreur sur exercice antérieur ;
- résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables, disponibles lors de la publication des états financiers de l'exercice antérieur ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation des états financiers.

Ces modalités de correction d'erreur, née sur exercice antérieur, sont précisées au titre 3 de la présente instruction (§ 1.3. relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

Les erreurs nées sur l'exercice de régularisation et les changements d'estimations comptables qui provoquent la prise en charge d'une recette pour un montant inférieur à la recette due donnent lieu à l'émission d'un titre de recettes complémentaire portant référence au titre de recettes erroné.

Lorsqu'il s'agit de corriger une erreur ou de modifier l'estimation comptable suite à l'émission d'un titre pour un montant supérieur à la recette due, le produit constaté doit faire l'objet d'une réduction ou d'une annulation. La méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice.

Les réductions ou annulations de recettes ont exclusivement pour objet :

- d'une part, de rectifier des erreurs matérielles de liquidation (identité du débiteur, liquidation de la créance erronées) commises lors de l'émission du titre de recettes ;
- d'autre part, de constater la décharge de l'obligation de payer prononcée, dans le cadre d'un contentieux relatif au bien-fondé de la créance, par décision de justice passée en force de chose jugée.

L'ordre d'annulation ou de réduction doit être accompagné de la mention des erreurs commises pour chaque titre.

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

- de vérifier la régularité de la réduction ou l'annulation d'un titre de recettes ;
- de solliciter de l'ordonnateur pour l'émission d'une demande de réduction de recettes voire d'un mandat de paiement (si exercice antérieur) lorsqu'il a connaissance d'une telle erreur ou décision de justice (cf supra).

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

3.1.3.2.2.1. Avant la clôture de l'exercice

Toute erreur de liquidation ou changement d'estimation comptable au préjudice d'un débiteur donne lieu à l'émission d'un ordre de réduction ou d'annulation de recettes. Cet ordre indique le motif et les bases de la nouvelle liquidation. Les ordres d'annulation ou de réduction font l'objet d'une numérotation distincte de celle des titres de recettes.

Un ordre d'annulation ou de réduction portant référence au titre de recettes erroné est établi sur un imprimé. Il est numéroté dans une série unique par exercice, commencée au n°1, et revêtu de la mention « réduction » ou « annulation », et indiquant le motif et le détail du calcul de liquidation.

L'ordre est transmis à l'agent comptable à l'appui d'un bordereau d'émission des ordres d'annulation de recettes. L'agent comptable débite le compte qui avait enregistré la recette par crédit du compte 4664 « excédents de versement à rembourser », si le titre avait été recouvré ou par un crédit du compte de tiers approprié (précédemment débité lors de la prise en charge du titre de recettes), dans le cas contraire.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres d'annulations de recettes est déduit du total cumulé du dernier bordereau d'émission des titres de recettes pour donner le total net des produits à recouvrer par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

3.1.3.2.2. Après la clôture de l'exercice

Concernant les événements de gestion relevant de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs, il convient d'appliquer les modalités de comptabilisation exposées au titre 3 de la présente instruction (§ 1.3. relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs) dans le cas où l'information était disponible à la clôture de l'exercice.

Pour les autres corrections, l'ordonnateur doit émettre un mandat au nom de l'agent comptable sur le compte 6583 « charges de gestion courante provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs » (ou 6683) en fonctionnement, et sur le compte utilisé pour le titre de recettes en investissement. Le mandat indiquant le motif et le détail du calcul de liquidation ainsi que la référence du titre erroné est adressée à l'agent comptable.

L'agent comptable, en contrepartie, crédite le compte de tiers approprié, si le titre n'a pas été recouvré, ou le compte 4664 « excédents de versements » dans le cas contraire.

3.1.3.3. Modalités d'émission des titres de recettes

Les titres de recettes sont individuels ou collectifs. Ils sont transmis à l'agent comptable à l'appui d'un bordereau revêtu du visa de l'ordonnateur qui confère caractère exécutoire et attestation du service fait pour l'ensemble des titres de recettes recensés sur le bordereau. Ils sont accompagnés des pièces justificatives adéquates (factures, arrêtés de subvention contrats, baux, donations, jugements, décisions et autres actes).

Tout titre de recettes doit comporter la justification de l'autorisation de percevoir la recette (référence à la délibération, à la décision, à une convention...) et les éléments de calcul de la liquidation, de manière à permettre à l'agent comptable de vérifier la régularité des créances à recouvrer. Ces éléments doivent figurer sur le titre lui-même ou sur les pièces justificatives annexées.

Le motif et les éléments de liquidation relatifs aux ordres de réduction ou d'annulation doivent figurer sur l'ordre lui-même ou sur les pièces justificatives annexées.

Les titres de recettes énoncent l'exercice, l'objet, le compte budgétaire ainsi que les nom, prénom, adresse et qualité du débiteur.

Les titres de recettes portent un numéro d'ordre dans une série unique par exercice et par EPLEFPA tous centres confondus, commencée au numéro 1 et le numéro du bordereau d'émission sur lequel ils sont récapitulés.

3.1.3.4. Prise en charge par l'agent comptable

L'agent comptable doit effectuer les contrôles prévus par [l'article 19](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Ces contrôles consistent à vérifier, avant la prise en charge, l'autorisation de percevoir la recette et après la prise en charge, la mise en recouvrement de la créance. L'agent comptable doit également contrôler les ordres de réduction et d'annulation des titres de recettes, dans la limite des éléments dont il dispose.

3.1.3.4.1. Contrôle de l'autorisation de percevoir des recettes

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

Il est tenu de s'assurer que la recette a été autorisée par l'autorité compétente, dans les formes requises. Il effectue ses contrôles sur la base des pièces justificatives, c'est-à-dire vérifie la régularité en la forme.

3.1.3.4.2. Contrôle de la mise en recouvrement des créances

La prise en charge par l'agent comptable des titres reconnus réguliers a pour effet de créditer le compte de

produit intéressé et de débiter le compte de tiers. Les titres pris en charge doivent être notifiés aux débiteurs.

L'agent comptable n'est pas responsable (hormis le cas de mauvaise foi) des erreurs commises dans l'assiette des droits qu'il recouvre. Il doit cependant signaler, par écrit, à l'ordonnateur toute erreur qu'il aurait observée.

Les titres irréguliers ne sont pas pris en charge et sont renvoyés à l'ordonnateur accompagnés d'une note motivée.

3.1.3.4.3. Contrôle de la régularité des réductions et des annulations des titres de recettes

L'agent comptable effectue également le contrôle de la régularité des réductions et annulations des titres de recettes qui lui sont présentées par l'ordonnateur. L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes a pour objet de corriger une erreur dans son émission (erreur de tiers, de liquidation...).

3.1.4. PROCÉDURE DE RECOUVREMENT DES RECETTES

3.1.4.1. Recouvrement amiable

Les recouvrements amiables sont effectués soit par l'agent comptable, soit par l'intermédiaire de régisseurs de recettes.

3.1.4.1.1. Recouvrement amiable par l'agent comptable

L'agent comptable avise les débiteurs de l'établissement et les invite à effectuer leur règlement. L'avis n'est soumis à aucune condition de forme particulière (facture, avis aux familles, avis des sommes à payer, copie du titre...).

L'agent comptable est tenu sous sa responsabilité, de faire diligence pour assurer le recouvrement des titres de recettes qu'il a pris en charge.

L'agent comptable peut, s'il l'estime nécessaire, envoyer des lettres de rappel amiable aux redevables récalcitrants.

Par ailleurs, l'octroi de délais de paiement peut apparaître comme un facteur utile pour aboutir au recouvrement. L'agent comptable est seul compétent pour recevoir et instruire ces demandes. Il peut consulter l'ordonnateur qui est susceptible de fournir des renseignements sur la bonne foi, la solvabilité du redevable et les circonstances particulières susceptibles d'influer sur le recouvrement de la créance.

3.1.4.1.2. Compensation légale

L'agent comptable peut procéder au recouvrement de la créance par la voie de la compensation légale, lorsqu'elle est juridiquement possible. Les dispositions de [l'article 1347](#) du code civil stipulent : « *La compensation est l'extinction simultanée d'obligations réciproques entre deux personnes. Elle s'opère, sous réserve d'être invoquée, à due concurrence, à la date où ses conditions se trouvent réunies* ». Cependant, la compensation ne peut avoir lieu qu'entre deux mêmes personnes sous réserve que ces dettes soient liquides et exigibles ([article 1347-1 du code civil](#)).

Par ailleurs, en application du principe de non compensation des créances publiques, la compensation légale ne peut pas être pratiquée à l'encontre d'une personne morale de droit public ([CE, 23 mai 2012, Société SPIE SCGPM : Lebon T., p. 854 ; v. aussi CAA Marseille, 16 déc. 2015, n° 14MA00756](#)).

3.1.4.2. Recouvrement contentieux

3.1.4.2.1. États exécutoires

[L'article 28](#) du décret du 7 novembre 2012 dispose que :

« *L'ordre de recouvrer fonde l'action de recouvrement. Il a force exécutoire dans les conditions prévues par*

[l'article L.252 A](#) du livre des procédures fiscales.

Le comptable public muni d'un titre exécutoire peut poursuivre l'exécution forcée de la créance correspondante auprès du redevable, dans les conditions propres à chaque mesure d'exécution. Le cas échéant, il peut également poursuivre l'exécution forcée de la créance sur la base de l'un ou l'autre des titres exécutoires énumérés par [l'article L.111-3](#) du code des procédures civiles d'exécution. »

Par ailleurs, selon [l'article R.811-65](#) du code rural et de la pêche maritime : "Les créances de l'établissement public local qui n'ont pu être recouvrées à l'amiable font l'objet d'états rendus exécutoires. Les états exécutoires peuvent être notifiés aux débiteurs par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Leur recouvrement est poursuivi jusqu'à opposition devant la juridiction compétente. L'agent comptable procède aux poursuites. Celles-ci peuvent, si la créance est l'objet d'un litige, être à tout moment suspendues sur ordre écrit de l'ordonnateur".

L'ordonnateur rend les titres de recettes exécutoires dès leur émission, par apposition de la mention suivante : « Pour valoir titre exécutoire conformément aux dispositions de [l'article 28](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ».

La formule exécutoire peut aussi être apposée sur le bordereau journal des titres de recettes ou sur le titre collectif. La signature de l'ordonnateur est alors apposée de façon manuscrite et unique sur ce bordereau ou ce titre collectif.

En conséquence, selon le cas, l'agent comptable devra notifier au débiteur, éventuellement par lettre recommandée avec avis de réception :

- soit un exemplaire du titre de recettes individuel, revêtu de la formule exécutoire et signé par l'ordonnateur ;
- soit une copie du titre de recettes individuel accompagné du bordereau journal revêtu de la formule exécutoire (texte, date et qualité du signataire) ;
- soit un extrait individuel du titre collectif portant référence à la formule exécutoire comprenant les mêmes mentions que ci-dessus.

L'absence de la formule exécutoire ou du nom, de la qualité et de la signature de l'ordonnateur sur le titre de recettes adressé au redevable emportera nullité du titre en cas de contestation devant le juge.

Ainsi, si le redevable ne s'est pas libéré de sa dette à la date limite de paiement qui lui a été indiquée, l'agent comptable rend compte à l'ordonnateur de l'échec de la tentative amiable de recouvrement et engage les poursuites.

3.1.4.2.2. Poursuites

Le recouvrement des états exécutoires est poursuivi, après accord de l'ordonnateur, jusqu'à opposition devant la juridiction compétente ([article R.811-65](#) du code rural et de la pêche maritime).

Cette opposition à état exécutoire doit être distinguée de l'opposition à poursuites. Cette dernière porte sur la régularité en la forme de l'acte, sur l'obligation au paiement, sur le montant de la dette compte tenu des paiements effectués et sur l'exigibilité de la somme réclamée ([article L.282](#) du livre des procédures fiscales). En revanche, l'opposition à état exécutoire porte sur le bien-fondé de la créance, son existence, sa quotité ou son exigibilité.

Le débiteur est admis à s'opposer à l'état exécutoire :

- pour les créances de droit privé, devant la juridiction judiciaire dans un délai de 5 ans ;
- pour les créances de droit public devant la juridiction administrative dans un délai de 2 mois.

L'opposition régulière a pour effet de suspendre le recouvrement.

Les débiteurs sont poursuivis dans les formes du droit commun même si l'agent comptable de l'EPLFPA est, par ailleurs, comptable direct du Trésor.

Hormis le cas d'une opposition à état exécutoire, les poursuites peuvent être suspendues :

- si la créance est l'objet d'un litige, sur ordre écrit de l'ordonnateur

- si l'octroi d'un délai de paiement apparaît conforme à l'intérêt de l'établissement, les poursuites peuvent être suspendues à l'initiative de l'agent comptable ;
- sur décision de la commission de surendettement, y compris pour les dettes de pension et demi-pension (arrêt C. Cass. 3 juillet 2008).

Conformément à [l'article L.262](#) du livre des procédures fiscales, les créances dont les agents publics sont chargés du recouvrement peuvent faire l'objet d'une saisie administrative à tiers détenteur (SATD) notifiée aux dépositaires, détenteurs ou débiteurs de sommes appartenant ou devant revenir aux redevables. Grâce à cette saisie simplifiée, l'agent comptable peut appréhender ainsi directement entre les mains d'un tiers détenteur (banque, employeur) les sommes dues par le redevable.

A réception de la SATD, le tiers détenteur doit informer immédiatement l'agent comptable s'il détient ou non des sommes pour le compte du redevable. Dans l'affirmative, il devra verser ces fonds à l'agent comptable dans un délai de trente jours suivant la notification de la saisie ([article L.262-3°](#) du livre de procédures fiscales).

Lorsqu'il contrevient à ses obligations de réponse immédiate et de versement, le tiers détenteur défaillant encourt une mise en cause de sa responsabilité par l'agent comptable devant le juge de l'exécution ([article L.262-3°](#) du livre de procédures fiscales).

Au plan pratique, l'avis de SATD doit être notifié au redevable et au tiers détenteur. L'exemplaire qui est notifié au redevable comprend, sous peine de nullité, les délais et voies de recours ([article L.262 al 1](#) du livre des procédures fiscales).

Dans le cadre du recouvrement, l'agent comptable peut recourir à des mesures d'exécution forcée alternatives à la SATD. A cet effet, il peut diligenter des saisies de droit commun par l'intermédiaire d'un huissier de justice en application de [l'article L.111-1](#) du code de procédure d'exécution civile.

Les frais de poursuites générés par les saisies effectuées par l'huissier de justice sont à la charge des débiteurs. En cas de défaillance de ces derniers, ils sont payés à l'huissier par l'établissement.

L'ordre de dépense correspondant est justifié par l'état de frais produit par l'officier ministériel intéressé, établi en application d'un tarif fixé par voie réglementaire ([articles L444-1 à L444-7](#) du code du commerce).

En tout état de cause, les huissiers chargés des poursuites pour le compte d'EPLFPA ne peuvent opérer une compensation entre les sommes recouvrées et les frais afférents, les sommes qu'ils recouvrent ayant le caractère de deniers publics. Par ailleurs, les huissiers de justice ne peuvent subordonner leur concours au versement d'une provision.

Le paiement d'honoraires supplémentaires ne peut être exigé par les huissiers, sauf dans le cas où un accord préalable serait intervenu entre l'agent comptable et l'huissier, compte tenu de la nature exceptionnelle des diligences et après fixation, de façon amiable ou par le juge, de la rémunération correspondante.

En application du principe de l'insaisissabilité des deniers publics, le recouvrement contentieux par voie d'huissier ne peut pas être pratiqué à l'encontre d'une personne morale de droit public

En amont des poursuites, les agents comptables d'EPLFPA peuvent exercer le droit de communication en application de [l'article L.1617-5](#) du CGCT alinéa 8 . Ce droit de communication leur permet d'obtenir auprès des services de la DGFIP, sans que le secret professionnel puisse leur être opposé, des renseignements concernant les débiteurs et utiles au recouvrement (adresse du domicile, comptes bancaires, employeur).

3.1.4.2.3. Recouvrement de créances sur des personnes morales de droit public

Lorsqu'un EPLFPA ne peut obtenir amiablement le règlement de sa créance sur une personne morale de droit public, il peut dans certains cas solliciter l'inscription d'office ou le mandatement d'office de la créance. Il appartient à l'agent comptable d'inviter l'ordonnateur à recourir à la procédure administrative s'appliquant à l'organisme public concerné.

La procédure d'inscription d'office ou de mandatement d'office est possible dans les cas suivants :

- à l'encontre d'une collectivité territoriale ou de l'un de ses établissements publics (articles [L.1612-15](#) et [L.1612-16](#) du code général des collectivités territoriales) ;
- à l'encontre d'un établissement public local d'enseignement ([article L.421-13](#) du code de l'éducation) ;
- à l'encontre d'un établissement public de santé ([article L.6145-3](#) du code de la santé publique) ;
- à l'encontre d'un établissement public à caractère scientifique culturel et professionnel ([article R.719-92](#) du code de l'éducation) ;
- à l'encontre d'un établissement public national soumis au titre III du GBCP ([article 194 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique \[GBCP\] et instruction juridique commune](#))

La demande d'inscription d'office à l'encontre d'une collectivité territoriale, ou l'un de ses établissements publics, est effectuée par le représentant de l'État dans le département, l'agent comptable concerné, ou toute personne y ayant intérêt, auprès de la chambre régionale des comptes. Celle-ci constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget de la collectivité ou de l'établissement public local, ou l'a été pour une somme insuffisante et adresse une mise en demeure à la collectivité ou à l'établissement public concerné de procéder à l'inscription de la dépense.

Si dans un délai d'un mois cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la chambre régionale des comptes demande au préfet d'inscrire cette dépense au budget de la collectivité ou de l'établissement public.

A défaut de mandatement d'une dépense obligatoire par l'ordonnateur de l'établissement public local débiteur de l'EPLEFPA dans le mois suivant la mise en demeure qui lui en a été faite par le préfet, celui-ci y procède d'office.

Lorsque le débiteur est l'État ou un établissement public national, il n'existe aucune procédure permettant le recouvrement forcé de la créance.

3.1.4.2.4. La procédure d'exécution des décisions de justice à l'encontre d'une personne publique

Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné l'État au paiement d'une somme d'argent, celle-ci doit être ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice. A défaut d'ordonnancement dans les délais, l'EPLEFPA s'adresse au comptable assignataire de la dépense qui doit, sur présentation de la décision de justice, procéder au paiement.

Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné une collectivité locale ou un établissement public (national ou local) au paiement d'une somme d'argent au profit de l'EPLEFPA, celle-ci doit être mandatée ou ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice. A défaut, le représentant de l'État dans le département ou l'autorité de tutelle procède au mandatement d'office. En cas d'insuffisance de crédits, si l'assemblée délibérante n'a pas créé les ressources nécessaires, le représentant de l'État dans le département ou l'autorité de tutelle y pourvoit et procède, le cas échéant, au mandatement d'office.

3.1.4.2.5. Recouvrement à l'encontre de débiteurs en procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire

Les dispositions relatives à la procédure de sauvegarde, de redressement et de liquidation judiciaires sont régies par les articles [L.620-1 et suivants](#) et [R.621-1 et suivants](#) du code de commerce auxquelles il convient de se reporter.

Dans les procédures de sauvegarde, de redressement judiciaire et de liquidation judiciaire, le créancier met en œuvre le dispositif spécifique de la déclaration des créances conformément aux prescriptions de [l'article L.622-24 et suivants](#) du code du commerce. Ainsi, à partir de la publication du jugement, l'EPLEFPA créancier, dont la créance a son origine antérieurement au jugement d'ouverture, adresse la déclaration de ses créances au représentant des créanciers (en cas de redressement judiciaire) ou au liquidateur (en cas de liquidation judiciaire). La déclaration des créances peut être faite, soit par le créancier, soit par tout préposé ou mandataire de son choix. Elle porte le montant de la créance due au jour du jugement d'ouverture avec indication des

sommes à échoir et de la date de leurs échéances.

L'EPLEFPA créancier dispose d'un délai de deux mois à compter de la publication du jugement d'ouverture au Bulletin Officiel des Annonces Civiles et Commerciales pour déclarer sa (ses) créance(s).

3.1.4.2.6. Le recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement

Les dispositions relatives au recouvrement à l'encontre des particuliers et des familles en état de surendettement sont codifiées au livre VII relatif au traitement des situations de surendettement du code de la consommation.

3.1.4.2.6.1. La procédure devant la commission de surendettement

La procédure afférente à la saisine de la commission de surendettement est précisée dans [les articles L.712-1 à L.712-9](#) du code de la consommation.

3.1.4.2.6.2. La procédure de rétablissement personnel

Lorsque le débiteur se trouve dans une situation irrémédiablement compromise caractérisée par l'impossibilité manifeste de mettre en œuvre des mesures de traitement prescrites par la commission de surendettement, il peut solliciter l'ouverture d'une procédure de rétablissement personnel. Cette procédure est menée sous le contrôle du juge de l'exécution et non de la commission de surendettement.

L'agent comptable doit veiller à ce que les créances de l'EPLEFPA soient déclarées dans le délai de deux mois à compter de la publicité de la procédure de surendettement (articles [L.741-3](#) et [R.741-2](#) du code de la consommation). Les créances qui n'ont pas été déclarées dans ce délai sont éteintes.

3.1.4.2.7. Le recouvrement contentieux à l'étranger : Procédure de l'exequatur

Pour les créances dont le montant est significatif, l'agent comptable peut demander à l'ordonnateur d'engager une procédure contentieuse appelée « exequatur ». L'« exequatur » est la procédure permettant de donner force exécutoire dans l'État requis (donc à l'étranger) à une décision déjà exécutoire dans son État d'origine (donc en France).

En pratique, cette procédure suppose au préalable que l'EPLEFPA engage, devant la juridiction française compétente, une action destinée à obtenir la reconnaissance de sa créance à l'encontre du débiteur étranger. C'est donc cette décision de justice préalable rendue par la juridiction française dont il convient d'obtenir l'exequatur auprès de la juridiction de l'État requis.

3.1.4.3. Apurement des titres de recettes en l'absence de recouvrement

L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes n'a pour objet que de rectifier une erreur de liquidation ou de tiers commise lors de la constatation de la créance et ne peut pas être utilisée pour apurer un titre non recouvré. En l'absence de recouvrement, les titres de recettes peuvent être apurés selon deux procédures : la remise gracieuse ou l'admission en non-valeur, conformément à [l'article R811-66](#) du code rural et de la pêche maritime.

3.1.4.3.1. Remise gracieuse

La remise gracieuse est fondée sur un état de gêne ou d'indigence des débiteurs les mettant dans l'impossibilité de se libérer de tout ou partie de leur dette. Les demandes de remise gracieuse émanent des débiteurs.

La décision de remise gracieuse est prise par le conseil d'administration ou par l'ordonnateur dans le cas où la créance est inférieure au seuil fixé par le conseil d'administration. L'avis de l'agent comptable est requis sauf lorsque la remise porte sur une dette le concernant.

Les sommes dont il est fait remise sont mandatées au nom de l'agent comptable.

Le mandat correspondant, appuyé de la décision du conseil d'administration ou de l'ordonnateur, est imputé sur les crédits ouverts à cet effet au budget de l'établissement.

3.1.4.3.2. Admission en non-valeur

L'admission en non-valeur concerne les créances dont le recouvrement ne peut être effectué pour cause d'insolvabilité, de recherche infructueuse des débiteurs ou d'absence d'autorisation de poursuivre de l'ordonnateur.

L'admission en non-valeur d'une créance est une simple mesure d'ordre budgétaire et comptable qui a pour résultat d'apurer les prises en charge ; elle ne libère pas pour autant le redevable, le recouvrement devant être repris si le débiteur revient à meilleure fortune.

A la différence des demandes de remise gracieuse, les propositions d'admission en non-valeur sont présentées par l'agent comptable. Elles sont appuyées des pièces justificatives nécessaires (certificat d'indigence, procès-verbal de carence, certificat d'absence...).

L'admission ou le rejet des propositions émanent du conseil d'administration. Les rejets dûment motivés par le conseil d'administration donnent lieu à diligences complémentaires de la part de l'agent comptable et peuvent faire à nouveau l'objet de propositions d'admission en non-valeur.

Les sommes admises en non-valeur donnent lieu à émission d'un mandat au nom de l'agent comptable sur les crédits ouverts à cet effet au budget de l'établissement.

En cas de versements ultérieurs à la décision du conseil d'administration, un titre de recettes est émis pour le montant correspondant et, le cas échéant, la procédure de recouvrement est relancée.

3.1.4.3.3. Prescription des créances de l'établissement

En tant que créancier, l'EPLFPA doit respecter dans le cadre du recouvrement de ses créances deux délais de prescriptions distincts, à savoir le délai de prescription d'émission des titres de recettes et celui de la prescription de l'action en recouvrement du titre de recettes qui relèvent respectivement de la responsabilité de l'ordonnateur et de celle de l'agent comptable.

3.1.4.3.3.1. La prescription d'émission des titres de recettes

Il s'agit de la prescription extinctive qui a pour effet de faire courir un délai à l'expiration duquel le titulaire d'un droit perd ce droit du fait de son inaction pendant cette période ([article 2219](#) du code civil).

Les actions personnelles ou mobilières se prescrivent par 5 ans à compter du jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits permettant de l'exercer ([article 2224](#) du code civil). L'émission du titre doit intervenir avant le terme des 5 ans à compter de la date à laquelle les droits sont devenus exigibles.

[L'article 2244](#) du code civil précise en outre que la prescription ne court qu'à compter de l'échéance du terme et peut être interrompue par "*une citation en justice, un commandement ou une saisie signifiée à celui qu'on veut empêcher de prescrire*".

L'émission d'un titre de recettes par un établissement public local relève en principe de la catégorie des actions personnelles ou mobilières puisqu'il s'agit d'assurer la reconnaissance ou la protection d'un droit personnel ou droit de créance dont l'établissement est titulaire.

Par ailleurs, le code général de la propriété des personnes publiques fixe à cinq ans le délai de prescription des produits et redevances du domaine public ou privé d'une personne publique quel que soit leur mode de fixation ([article L.2321-4](#)). Toutefois, cette prescription commence à courir à compter de la date à laquelle les produits et redevances sont devenus exigibles.

Le point de départ de la durée de la prescription est fixé par le code civil au jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer ([article 2224](#) du code civil). La prescription

extinctive est acquise le dernier jour à minuit ([article 2229](#) du code civil).

La prescription est suspendue tant que le justiciable se trouve dans l'impossibilité d'agir par suite d'un empêchement résultant de la loi, de la convention ou de la force majeure. La suspension en arrête temporairement le cours sans effacer le délai déjà couru.

Le délai de prescription peut être interrompu par :

- la reconnaissance par le débiteur, expresse ou tacite, du droit contre lequel il prescrivait ;
- les demandes en justice ;
- les actes d'exécution forcée.

L'interruption efface le délai de prescription acquis et ouvre un nouveau délai, pour une durée égale au délai initial de la prescription.

Cas particulier de la prescription d'assiette applicable à une créance détenue par l'EPLEFPA à l'encontre d'un débiteur public :

Dans le cas spécifique où l'EPLEFPA détient une créance à l'encontre d'un débiteur public (Etat, collectivité locale, établissement public), son ordonnateur devra émettre le titre de recette y afférent dans un délai de 4 ans à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis conformément à [l'article 1 de la loi n° 68-1250](#) du 31 décembre 1968.

3.1.4.3.3.2. La prescription de l'action en recouvrement du titre de recettes

L'action en recouvrement des titres de recettes des collectivités et établissements locaux par les comptables publics se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recettes ([article L.1617-5 3°](#) du code général des collectivités territoriales). Ce délai est interrompu par tout acte comportant reconnaissance de dette de la part des débiteurs et par tout acte interruptif de la prescription. La prescription est également interrompue par l'exercice d'une mesure d'exécution forcée ou la notification d'une mise en demeure de payer dans la mesure où le comptable peut apporter la preuve de cette dernière. Une relance sous pli simple n'interrompt pas la prescription. Le cours de la prescription est suspendu quand le créancier est empêché d'agir.

3.2. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE DÉPENSES

3.2.1. L'ENGAGEMENT

L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une dépense ([article 30](#) du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

L'engagement de la dépense est une prérogative de l'ordonnateur ou de ses délégués ([article R 811-68](#) du code rural et de la pêche maritime). L'ordonnateur doit tenir une comptabilité des engagements. La comptabilité des engagements a notamment pour objet de permettre le pilotage et le suivi de l'exécution du budget ainsi que le déroulement des programmes autorisés, en respectant l'affectation des dotations qui y sont inscrites.

Les établissements doivent mettre en place une organisation et un suivi efficaces qui permettent une remontée et un enregistrement rapides des actes d'engagement. L'enregistrement des actes d'engagement relève de la compétence de l'ordonnateur qui peut l'exercer directement ou en déléguer l'exécution à ses collaborateurs.

L'agent ou les agents de l'établissement chargés de la tenue de la comptabilité des engagements doivent recevoir communication de toutes les décisions ayant un impact sur la situation des dépenses engagées. La bonne tenue de la comptabilité des engagements garantit un dénouement rapide des opérations, notamment en période de fin d'exercice et d'inventaire. En effet, le suivi régulier et rigoureux des engagements et des services faits, tout au long de l'exercice, simplifie l'identification des charges à payer à la fin de l'exercice.

Pour assurer un suivi budgétaire efficace, les engagements ne doivent pas se limiter aux seules dépenses qui font l'objet d'un bon de commande. Ainsi, les dépenses relatives à des contrats ou conventions qui résultent de décisions de l'exercice en cours ou d'exercices antérieurs doivent être engagées pour leur montant total imputé

sur l'exercice :

- dès la signature du contrat ou de la convention pour celles relatives à l'exercice en cours ;
- dès le début de l'exercice, pour celles relatives à des exercices antérieurs.

Le logiciel comptable des EPLEFPA est constitué d'un module permettant de comptabiliser les engagements ainsi que d'éditer des bons de commande.

3.2.1.1. Définition

L'engagement :

- d'une part, comporte l'affirmation du caractère juridique de l'acte d'engagement. Il ne constitue pas pour autant le fait générateur de la dette, puisque l'établissement ne devient débiteur que par la réalisation des obligations à la charge de son créancier. L'engagement doit être préalable, c'est à dire qu'il doit précéder tout commencement de réalisation de l'opération qui entraîne la dépense ;
- d'autre part, établit une distinction entre l'engagement juridique et l'engagement comptable.

L'engagement comptable doit précéder l'engagement juridique.

3.2.1.1.1. L'engagement juridique

L'engagement juridique doit prendre la forme d'un document écrit. La décision d'attribution d'une subvention, un contrat, un marché public sont des actes d'engagement, ainsi que les bons de commande.

Les bons de commande doivent être établis en deux exemplaires au minimum :

- le premier exemplaire est destiné au fournisseur ou à l'entrepreneur ;
- le deuxième est conservé par l'ordonnateur ; il est utilisé pour suivre et justifier les différentes phases de liquidation. Il sera annexé au double de la facture lors du mandatement de la dépense.

Chaque bon de commande comporte un numéro d'ordre exclusif qui sert à l'identifier. Le module « bon de commande » du logiciel comptable permet automatiquement cette gestion.

Le bon de commande doit être suffisamment précis et détaillé de façon à permettre la vérification du service fait. La personne habilitée à constater le service fait doit être informée de la nature et du détail de la commande. Le bon de commande et la facture du créancier permettent de procéder à la rédaction du mandat et de l'ordre de virement.

Les établissements peuvent adopter les dispositions qu'ils jugent les plus pertinentes au regard de l'organisation interne de leurs services pour procéder au classement des bons de commande : classement chronologique, par centre, par site, par service, par subdivision budgétaire... Ce classement doit permettre de distinguer rapidement :

- les commandes en cours ;
- les commandes ayant fait l'objet d'une livraison partielle ;
- les commandes reçues mais non réglées ;
- les commandes réglées.

3.2.1.1.2. L'engagement comptable

L'engagement comptable est l'affectation d'une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

Il est capital pour l'ordonnateur de ne contracter ou de ne signer un engagement juridique qu'avec la certitude de disposer de crédits ouverts suffisants, sur le chapitre concerné du budget de l'EPLFPA.

3.2.1.2. Limites de la période d'engagement

3.2.1.2.1. Début de la période d'engagement

Il est procédé aux engagements à compter du 1er janvier de l'année N (date de début de l'exercice) :

- soit sur les crédits prévus au budget de l'année N si ce budget est exécutoire à cette date ;
- soit sur les crédits ouverts sur la base de l'exercice précédent, en application des dispositions combinées des articles [L.421-13](#) du code de l'éducation et [L.1612-1](#) du code général des collectivités territoriales.

Ainsi, jusqu'à ce que le budget soit exécutoire, le chef d'établissement est en droit, dès le 1er janvier de l'exercice de mettre en recouvrement les recettes, d'engager, de liquider et de mandater les dépenses :

- de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente conformément à [l'article R811-54](#) du code rural et de la pêche maritime ;
- en capital, le remboursement des annuités de la dette ;
- en section d'investissement dans la limite de 25 % des crédits inscrits au budget de l'exercice précédent.

3.2.1.2.2. Fin de la période d'engagement

La date limite d'engagement des dépenses est fixée au 31 décembre de l'exercice auquel elles se rapportent.

3.2.2. LIQUIDATION

3.2.2.1. Définition

La liquidation des dépenses constitue la deuxième phase de la procédure d'exécution des dépenses. Elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette de l'établissement et d'arrêter le montant de la dépense ([article 31](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

Elle comporte deux opérations :

- la certification du service fait ;
- la détermination du montant de la dépense.

La certification du service fait et la liquidation proprement dite interviennent tantôt simultanément, tantôt l'une après l'autre, la constatation du service fait précédant généralement la liquidation. Toutefois, elles sont étroitement liées, au point qu'il est souvent difficile de les distinguer.

3.2.2.2. Certification du service fait

La certification du service fait incombe à l'ordonnateur. Elle constitue l'acte par lequel l'ordonnateur atteste la conformité de la livraison ou de la prestation à l'engagement. Cette opération consiste à établir l'existence juridique et la réalité de la dette de l'établissement. En effet, l'engagement de la dépense n'avait pas rendu l'établissement débiteur : il constituait seulement l'acte préalable à la naissance de la dette.

Il s'agit maintenant de constater que cette dette est bien née, et pour cela de s'assurer que la personne avec laquelle l'établissement a traité ou à l'égard de laquelle il s'est engagé a bien accompli, dans les conditions prévues, les obligations qui lui étaient imposées. C'est en effet l'accomplissement de ces obligations qui fait naître la dette à la charge de l'établissement. Celui-ci, par exemple, n'est débiteur du montant des travaux prévus par un marché que si l'entrepreneur a effectué les prestations qui lui étaient demandées.

Conformément à [l'article 33](#) du décret du 7 novembre 2012 précité, le paiement ne peut pas intervenir avant la certification du service fait. Toutefois il existe des possibilités de dérogations, qui sont abordées dans le § 3.2.4. relatif au paiement.

3.2.2.3. La détermination du montant de la dépense

Cette opération correspond à la nécessité de calculer exactement le montant de la dette de l'établissement et de s'assurer qu'elle est bien exigible. Elle aboutit à la définition exacte de la somme due par l'établissement.

Cette procédure implique, outre la constatation du service fait, la vérification que la dette n'a pas été éteinte, en totalité ou en partie, par un paiement antérieur, ni frappée de prescription.

Elle peut se matérialiser par la mention « bon à payer », l'indication de l'imputation budgétaire et analytique et éventuellement, le numéro d'inventaire comptable s'il s'agit d'un investissement, ou extra comptable s'il s'agit de petit matériel. Pour des facilités d'organisation interne des services, cette mention peut être apposée par l'agent habilité à cet effet par l'ordonnateur.

3.2.2.4. Pouvoir de liquider les dépenses

L'ordonnateur ou ses délégués sont seuls habilités à liquider les dépenses de l'établissement, conformément au principe de la séparation de pouvoir des ordonnateurs et des comptables.

3.2.2.5. Modalités de la procédure de liquidation

3.2.2.5.1. Délais

La liquidation de la dépense doit être réalisée dès que le service dispose des éléments de calcul de la dette (facture par exemple) et que le service a été fait. Dans le cadre de la commande publique, l'EPLFPA dispose d'un délai de 30 jours à réception de la facture (ou à la date de la réalisation du service si celui-ci est postérieur) pour payer le créancier. Le dépassement de ce délai entraîne le paiement d'intérêts moratoires (cf. infra § 3.2.4.2).

La charge résultant du paiement de la dépense doit être comptabilisée sur l'exercice de réalisation du service fait. Autrement dit, toutes les dépenses dont le service a été fait sur l'exercice doivent impérativement faire l'objet d'une liquidation et d'un mandatement sur ce même exercice.

Lorsque le service a été fait, mais que la facture n'a pas été reçue avant la fin de l'exercice, l'ordonnateur doit procéder à la liquidation de la dépense, qui présentera un caractère évaluatif en l'absence de la facture, et émettre un mandat qui sera comptabilisé en charges à payer. Cette opération permet de comptabiliser la charge sur l'exercice de réalisation du service fait. Au 1er janvier de l'exercice suivant, l'opération sera extournée afin de rétablir les crédits sur le nouvel exercice pour permettre le paiement effectif de la dépense dès la réception de la facture.

Dans l'hypothèse où, à l'issue de l'exercice, la facture a été reçue mais que le service n'a pas été fait, aucune opération de liquidation ne doit être réalisée. La dépense sera comptabilisée sur l'exercice suivant, lorsque l'ordonnateur pourra attester du service fait.

3.2.2.5.2. Production des pièces justificatives

La constatation du service fait et la liquidation sont concrétisées par des pièces justificatives. Celles-ci doivent établir la réalité du service fait et les droits des créanciers.

Ces pièces sont produites à l'agent comptable à l'appui des ordres de dépenses (cf. infra § 3.2.3.5.).

3.2.3. ORDONNANCEMENT

3.2.3.1. Définition

L'ordonnancement des dépenses :

- constitue la troisième phase de la procédure d'exécution des dépenses ;
- est l'ordre donné par l'ordonnateur à l'agent comptable de payer une dépense ;
- se trouve défini par [l'article 32](#) du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;
- revêt un caractère préalable au paiement, sous réserve d'exceptions explicitées ci-après (paiements sans ordonnancement préalable par l'agent comptable ou par le régisseur).

3.2.3.2. Pouvoir d'ordonnancer les dépenses

L'ordre de payer est donné à l'agent comptable par l'ordonnateur seul ([article 32](#) du décret du 7 novembre 2012 précité), après liquidation de la dépense.

3.2.3.3. Modalités de la procédure d'ordonnancement des dépenses

3.2.3.3.1. Délivrance des ordres de dépenses

L'ordonnancement se traduit par la délivrance par l'ordonnateur d'un ordre de dépenses (ou mandat de dépenses) établi au nom d'un ou de plusieurs créanciers. Il ne peut être émis que dans la limite des crédits ouverts pour le règlement des dépenses correspondantes.

3.2.3.3.2. Respect du principe de rattachement des charges à l'exercice

Tous les services faits avant le 31 décembre de l'exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice. L'exercice de rattachement d'une dépense résulte donc de la date du service fait.

Les dépenses doivent être ordonnancées avant la clôture de l'exercice auquel elles sont imputables. L'accent doit être mis sur une émission régulière des mandats tout au long de l'année afin d'éviter tout afflux d'opérations budgétaires en fin d'exercice qui retarderait les opérations d'inventaire et de clôture des comptes.

A la fin de l'exercice comptable, la période d'inventaire est utilisée pour rattacher l'ensemble des services faits au 31 décembre de l'exercice qui s'achève, selon la procédure des charges à payer et pour réaliser les autres opérations de fin d'exercice qui n'ont pu être anticipées (stocks, amortissements, ...). Cette période d'inventaire s'étend jusqu'au 31 janvier N+1 maximum.

Les charges à payer rattachées au budget de l'exercice N se dénouent sur l'exercice N+1, dans le respect du principe de rattachement des charges à l'exercice, selon des techniques décrites au Titre III - Chapitre 5 - Schémas d'écritures de la présente instruction.

3.2.3.3.3. Prescription des créances sur l'établissement

En matière de prescription, les dettes des EPLE sont régies par la [loi n°68-1250](#) du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances de l'État, les départements, les communes et les établissements publics, sauf prescriptions particulières.

Aux termes de [l'article 1er](#) de cette loi, est prescrite au profit de l'établissement, toute créance qui n'a pas été payée dans un délai de quatre ans à partir du 1er janvier de l'année suivant celle au cours de laquelle les créanciers ont acquis leurs droits. Toutefois, en son [article 4](#), la loi précise qu'elle ne s'applique pas aux dépôts et consignations qui sont soumis à la prescription de droit civil.

Le cours de la prescription est interrompu ([article 2](#) de la loi du 31 décembre 1968 précitée) par :

- toute demande de paiement ou toute réclamation écrite adressée par un créancier à l'établissement, dès lors que la demande ou la réclamation a trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance. Il en est de même si la demande est adressée à une autre autorité administrative qui n'a pas la charge du remboursement ;
- tout recours formé devant une juridiction, relatif au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance, quel que soit l'auteur du recours et même si la juridiction saisie est incompétente pour en connaître, et si l'administration qui aura finalement la charge du règlement n'est pas partie à l'instance ;
- toute communication écrite d'une administration intéressée, même si cette communication n'a pas été faite directement au créancier qui s'en prévaut, dès lors que cette communication a trait au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance ;
- toute émission de moyen de règlement, même si ce règlement ne couvre qu'une partie de la créance ou si le créancier n'a pas été exactement désigné.

L'interruption du délai de prescription a pour conséquence de faire courir un nouveau délai de quatre ans à compter du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle a eu lieu l'interruption. Toutefois, si l'interruption résulte d'un recours juridictionnel, le nouveau délai court à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle la décision est passée en force de chose jugée.

La loi institue des causes de suspension du délai de prescription ([article 5](#) de la loi du 31 décembre 1968 précitée). Contrairement à l'interruption, la suspension n'a pas pour effet d'annuler la partie de délai déjà écoulée : à l'issue de la période de suspension, le délai restant recommence à courir.

Le délai de prescription peut être suspendu lorsque les parties décident de recourir à la médiation ([article 2-1](#) de la loi du 31 décembre 1968).

Par ailleurs, la prescription ne court pas contre le créancier qui ne peut agir, en raison d'une incapacité ou d'un cas de force majeure, ou n'a pas connaissance de l'existence de sa créance ([article 3](#)). Les créances au paiement desquelles il a été fait opposition entre les mains de l'agent comptable ne sont plus soumises à la prescription à partir de la date de l'opposition ([article 5](#)).

L'établissement ne peut renoncer à opposer la prescription ([article 6, 1er alinéa](#)). L'agent comptable doit vérifier l'application des règles de prescription et de déchéance ([article 20](#) du décret du 7 novembre 2012). Toutefois, le conseil d'administration de l'établissement peut relever un créancier en tout ou partie de la prescription en raison de circonstances particulières ([article 6, 2ème alinéa](#) de la loi du 31 décembre 1968). Cette décision doit être motivée et transmise au préfet de région dans le cadre du contrôle de légalité.

Aussi, le dossier d'ordonnancement transmis par l'ordonnateur doit faire apparaître l'année au cours de laquelle les droits du créancier ont été acquis et le cas échéant :

- le fait interruptif de la prescription et l'année au cours de laquelle il est intervenu ;
- le fait suspensif, l'année au cours de laquelle il est intervenu ainsi que celle où il a pris fin ;
- la délibération du conseil d'administration relevant le créancier de la prescription.

L'établissement doit, pour pouvoir se prévaloir de la prescription à propos d'une créance litigieuse, l'invoquer avant que la juridiction saisie du litige au premier degré ne se soit prononcée sur le fond ([article 7, 1er alinéa](#) de la loi précitée). En aucun cas, la prescription ne peut être invoquée par l'établissement pour s'opposer à l'exécution d'une décision de justice passée en force de chose jugée. Ainsi, une condamnation pécuniaire ne sera jamais prescrite ([article 7, 2^d alinéa](#) de la loi).

3.2.3.3.4. Recours des créanciers en cas de refus d'ordonnancement

Les deniers des établissements publics sont insaisissables ([article L.2311-1](#) du code général de la propriété des personnes publiques). En conséquence, en l'absence de mandatement des dettes de l'EPLEFPA par l'ordonnateur, les créanciers de l'établissement ne peuvent pas recourir aux procédures de recouvrement contentieux telles que la saisie, l'opposition, l'avis à tiers détenteur, la compensation.

Les créanciers peuvent toutefois recourir à deux types de procédures visant au paiement de leur créance :

- L'engagement et le mandatement d'office (cf. Titre II Chapitre 3 § 3.1.4.2.3. relatif au recouvrement de créances sur des personnes morales de droit public) ;
- L'astreinte et exécution : La [loi n°80-539](#) du 16 juillet 1980 relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public règle, par son article 1-II, la procédure d'exécution des décisions de justice passées en force de chose jugée prononçant une condamnation pécuniaire à l'encontre d'un établissement public. Lorsqu'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée a condamné un établissement au paiement d'une somme d'argent, celle-ci doit être mandatée ou ordonnancée dans le délai de deux mois à compter de la notification de la décision de justice.

3.2.3.4. Caractéristiques des mandats

3.2.3.4.1. Indications obligatoires

Les mandats et les bordereaux de mandats doivent comporter les renseignements et références d'ordre

administratif, budgétaire et comptable, propres à assurer l'exécution et le contrôle de la dépense.

Ils énoncent :

- les références de l'établissement et du centre,
- l'exercice,
- le chapitre d'imputation,
- le compte issu de la nomenclature propre à cette instruction,
- l'objet de la dépense,
- la référence de l'engagement,
- le mode de règlement,
- les pièces justificatives produites,
- le montant de la dépense,
- les retenues et précomptes éventuels (les retenues et précomptes ne doivent pas être confondus avec les oppositions traitées au point 3.3.5.4.9 de ce même chapitre).
 - Par retenue, il faut entendre l'opération qui consiste pour l'agent comptable, à opérer un prélèvement sur la somme ordonnancée (exemple : trop-perçu antérieur ayant donné lieu à émission d'un ordre de reversement). Ce dernier prélèvement est effectué soit d'après les indications de l'ordonnateur explicitées sur les documents transmis à l'agent comptable, soit à l'initiative de l'agent comptable.
 - Par précompte, il faut entendre l'opération qui consiste, pour l'ordonnateur, à déduire d'office une somme sur le montant de celle due au créancier (exemples : cotisations de sécurité sociale à la charge des personnels de l'établissement, déductions faites à titre de pénalités infligées aux titulaires de marchés en cas de retard dans l'exécution des prestations).
- les nom, prénom ou raison sociale et l'adresse du ou des créanciers, le numéro de compte bancaire à créditer afin de permettre à l'agent comptable de s'assurer de leur identité et de leur capacité juridique et de le mettre en mesure d'effectuer un paiement libératoire pour l'établissement. Toutefois l'adresse du créancier n'a pas à être mentionnée lorsque les ordres de dépenses sont établis pour le règlement de traitements et salaires du personnel.
- le nom et la qualité du créancier réel (auteur du service fait) et non pas le nom et la qualité de ses ayants droits ou de ses représentants. En conséquence, il convient d'indiquer sur les mandats le nom de la personne morale ou physique créancière suivi, le cas échéant, de la mention inscrite par l'ordonnateur ou par l'agent comptable : " les héritiers", M. X... mandataire, représentant légal..."

Ils peuvent, en outre, comporter, des codes de gestion identifiant des centres de responsabilité et des destinations nécessaires à l'analyse de la dépense.

3.2.3.4.2. L'arrêté

Les mandats sont arrêtés, soit en toutes lettres, soit en chiffres imprimés au moyen d'appareils donnant des garanties au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres. L'arrêté en toutes lettres continue à s'imposer dans les cas où il convient de prévenir toute incertitude ou risque d'erreur.

3.2.3.4.3. Enregistrement et présentation

Les ordres de dépenses portent un numéro d'ordre d'une série unique par exercice, commencée au n° 1. Elle est unique au niveau de l'EPLFPA, tous centres confondus.

Les ordres de dépenses, classés dans l'ordre croissant des numéros de comptes sont inscrits sur des bordereaux journaux des mandatements en double exemplaire, dont le premier est conservé par l'ordonnateur pour constituer le journal des ordres de dépenses et le second adressé à l'agent comptable avec les mandats et les pièces justificatives réglementaires.

La signature par l'ordonnateur du bordereau récapitulant les mandats de dépenses emporte justification du service fait des dépenses concernées et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant les dépenses concernées.

Il convient toutefois de préciser que l'ordonnateur dispose d'une totale liberté quant à l'organisation interne

du circuit de la dépense puisqu'il conserve la faculté de maintenir la signature du mandat et/ou l'attestation du service fait sur la pièce justificative.

3.2.3.4.4. Ratures ou surcharges

Lorsqu'un mandat comporte des ratures ou surcharges, l'agent comptable peut demander à l'ordonnateur d'approuver par une nouvelle signature les rectifications apportées, sauf lorsque celles-ci portent sur des indications ou mentions d'ordre telles que le numéro du mandat, la désignation de l'exercice, l'intitulé du chapitre, pourvu que les mentions biffées ou surchargées le soient d'une manière claire et lisible.

Les modifications apportées aux sommes en chiffres doivent être effectuées de telle sorte que les indications primitives restent lisibles.

3.2.3.4.5. Remplacement d'un mandat adiré

En cas de perte mandat, il en est délivré un duplicata au vu d'une déclaration motivée de la partie intéressée et d'un certificat du comptable attestant que le mandat n'a été acquitté ni par lui ni pour son compte. La déclaration de perte et l'attestation de non-paiement sont jointes au duplicata délivré par l'ordonnateur qui conserve les copies certifiées de ces pièces.

3.2.3.5. Pièces justificatives

[L'article D.811-70-1](#) du code rural et de la pêche maritime (CRPM) indique que la liste des pièces justificatives que l'agent comptable peut exiger est fixée par décret.

Les EPLEFPA appliquent la liste des pièces justificatives des dépenses publiques locales qui figure à [l'annexe 1](#) du code général des collectivités territoriales (CGCT). Les modalités de mise en œuvre sont précisées par [l'instruction BOFIP-GCP-22-0007](#) du 06/5/2022 relative aux pièces justificatives des dépenses du secteur public local, à laquelle il convient de se référer.

Certaines pièces justificatives peuvent toutefois être différentes de la nomenclature prévue par le CGCT en raison des réglementations qui seraient spécifiquement applicables aux EPLEFPA (par exemple concernant les frais de déplacements il convient de faire application des dispositions du [décret n°2006-781](#) du 3 juillet 2006 modifié).

La liste des pièces justificatives est élaborée dans le respect des grands principes suivants définis dans [l'instruction du 6 mai 2022](#) précitée :

- principe de neutralité
- principe d'exhaustivité
- caractère obligatoire de la liste.

3.2.3.5.1. Réception des mémoires et factures

Les factures, mémoires, ou toute autre pièce justificative de dépense doivent être revêtus de leur date d'arrivée dans l'établissement. Cette date détermine le point de départ du délai de paiement de 30 jours. À défaut, le point de départ du délai de paiement est celui d'émission de la date de la facture augmenté de 2 jours.

3.2.3.5.2. Mentions portées sur les pièces justificatives

Mention à l'initiative de l'établissement : lorsqu'il s'agit de fournitures non fongibles, mention doit être faite sur les factures du numéro d'inscription à l'inventaire comptable ou extra-comptable.

3.2.3.5.3. Cas où des renseignements complémentaires sont nécessaires

Dans tous les cas où les énonciations contenues dans les pièces produites par l'ordonnateur ne sont pas suffisamment précises, l'agent comptable peut demander des explications supplémentaires. Celles-ci peuvent résulter de copies de correspondances, notes, rapports, attestations,... certifiés ou délivrés par l'ordonnateur.

3.2.3.5.4. Pièces justificatives présentant des ratures, altérations ou surcharges

Les pièces justificatives qui présentent des ratures, altérations ou surcharges ne peuvent être admises sans une approbation, dûment signée par le créancier. Il en est de même de tout renvoi ayant pour objet d'ajouter des énonciations omises. Les modifications apportées aux sommes en chiffres doivent être effectuées de telle sorte que les indications primitives demeurent lisibles.

L'ordonnateur fait procéder d'office à la rectification des erreurs matérielles de calcul constatées sur les mémoires ou factures. Il porte à cet effet, en regard de chacune d'elles la mention suivante "erreur de calcul à déduire (ou à ajouter)".

Les rectifications ainsi opérées sont ensuite récapitulées au bas du mémoire ou de la facture. Immédiatement au-dessous de cette récapitulation, l'ordonnateur porte la mention suivante, suivie de sa signature : "arrêté à la somme de..." (en lettres ou en chiffres) "compte tenu des rectifications indiquées ci-dessus".

Les créanciers doivent être avisés des rectifications ainsi opérées. En aucun cas, les rectifications d'office ne peuvent porter sur les éléments du décompte (quantité et prix).

3.2.3.5.5. Catégories de dépenses obéissant à des règles particulières

Les décomptes portant liquidation des traitements et salaires doivent comporter tous les renseignements permettant à l'agent comptable de contrôler leur exactitude et l'application des textes généraux ou particuliers régissant le personnel de l'établissement.

En cas de paiement d'acomptes, le premier ordre de dépense doit être appuyé des pièces constatant les droits des créanciers au règlement de ces acomptes conformément à la réglementation.

Les ordres de dépenses ultérieurs, ainsi que celui afférent au paiement du solde, doivent rappeler les pièces déjà produites à l'appui des paiements précédents. Ils sont, eux-mêmes, appuyés des justifications complémentaires constatant les droits des créanciers, dans la mesure où ceux-ci n'ont pas été précédemment justifiés.

Lorsque, conformément aux dispositions fixant le régime des garanties exigées des titulaires des marchés, ces derniers ont été astreints par les cahiers des charges à constituer de telles garanties dès le début de l'exécution du marché, les justifications correspondantes doivent être produites à l'appui du premier ordre de dépenses émis à leur profit.

3.2.3.6. Transmission à l'agent comptable des mandats et des pièces justificatives

L'ordonnateur adresse à l'agent comptable, selon une périodicité adaptée à l'organisation, aux activités de l'établissement et au respect des délais de paiement, le bordereau des mandats, les mandats émis, ainsi que les pièces justificatives pour prise en charge dans ses écritures.

En application de [l'article D.1617-23](#) du code général des collectivités territoriales, l'ordonnateur n'est plus tenu de signer individuellement les mandats et les factures pour attester du service fait. La signature du bordereau de mandat emporte certification du service fait pour l'ensemble des dépenses concernées, et attestation du caractère exécutoire des pièces justifiant ces dépenses.

3.2.3.7. Procédures rectificatives

N'est pas traité dans ce chapitre le traitement correctif des erreurs répondant aux deux critères cumulatifs suivants :

- naissance de l'erreur sur exercice antérieur ;
- résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables, disponibles lors de la publication des états financiers de l'exercice antérieur ou dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation des états financiers.

Ces modalités de corrections d'erreur, née sur exercice antérieur, sont précisées au titre 3 de la présente

instruction (§ 1.3. relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

3.2.3.7.1. Mandat initial inférieur au droit du créancier

Si un mandat, déjà pris en charge par l'agent comptable, a été établi pour un montant inférieur aux droits du créancier, il est procédé à l'émission d'un mandat complémentaire traité dans les mêmes conditions que l'ordre de dépense initial et portant référence à ce dernier.

3.2.3.7.2. Mandat initial supérieur au droit du créancier

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. Constatées par l'ordonnateur, elles font référence au mandat de paiement initial et comportent l'indication des motifs et des bases de liquidation.

Comme pour les corrections de recettes, il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

Lorsque l'ordre de dépense a été émis pour une somme supérieure aux droits du créancier, et qu'il y a eu prise en charge par le comptable, le mode de régularisation est différent suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de la dépense correspondante.

3.2.3.7.2.1. Avant la clôture de l'exercice

Un ordre de reversement portant référence à l'ordre de dépenses erroné est établi. Il est numéroté dans une série unique par exercice commencée au n 1. L'ordre de reversement est transmis à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de reversement.

Le rétablissement du crédit budgétaire correspondant résulte automatiquement de l'inscription par l'agent comptable du montant de l'ordre de reversement au crédit du compte budgétaire qui avait primitivement supporté la dépense par le débit du compte de tiers précédemment crédité, lors de la prise en charge de l'ordre de dépense si le mandat n'a pas encore été payé, ou par le débit du compte de tiers approprié pour effectuer la prise en charge de l'ordre de reversement dans le cas contraire.

Sous réserve que l'imputation budgétaire soit rigoureusement la même, il est également possible de procéder par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation, notamment en matière de trop perçu sur traitement

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres de reversement est déduit du total cumulé du dernier bordereau journal des mandats pour donner le total net des charges de l'exercice.

3.2.3.7.2.2. Après la clôture de l'exercice

L'ordonnateur doit émettre un titre de recettes sur le compte 7583 « Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs » (ou 7683 « Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs ») en fonctionnement, et sur le compte utilisé pour le mandat ou la demande de paiement initiale en investissement.

L'ordre est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des titres de recettes de la série normale.

La contrepartie du crédit au compte de produit est inscrite à la subdivision appropriée du compte de tiers ayant enregistré la dette initiale si le mandat n'a pas été payé, ou au compte de tiers approprié dans le cas contraire.

La régularisation intervenant après la clôture de l'exercice ne donne pas lieu à rétablissement de crédits.

3.2.3.7.3. Réimputations

Les erreurs d'imputation de dépenses constatées au cours de l'exercice sont rectifiées dans les écritures de

l'ordonnateur et dans celles de l'agent comptable. L'ordonnateur établit en double exemplaire, par duplication, un certificat de réimputation. Les deux exemplaires du certificat de réimputation sont adressés à l'agent comptable pour justifier l'écriture rectificative. Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture définitive de l'exercice.

3.2.4. PAIEMENT

3.2.4.1. Définition et délais

Le paiement des dépenses publiques constitue la dernière opération de la procédure d'exécution des dépenses. C'est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette, conformément à [l'article 33](#) du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Avant de procéder au paiement de la dette, l'agent comptable est tenu d'effectuer les contrôles prévus aux articles [19](#) et [20](#) du décret du 7 novembre 2012.

Les sommes dues en principal par l'EPLFPA doivent être payées dans un délai maximum de 30 jours conformément à la réglementation en matière de délai de paiement fixée par [l'article R.2192-10](#) du code de la commande publique. Les parties peuvent fixer conventionnellement un délai de paiement d'une durée inférieure.

L'agent comptable et l'ordonnateur peuvent décider de répartir le délai de paiement entre leurs services. Toutefois, en cas de dépassement de ce délai par l'agent comptable qui aurait pour conséquence de dépasser le délai maximum de 30 jours, l'ordonnateur ne peut pas intenter d'action récursoire à l'encontre de l'agent comptable puisque celui-ci n'agit pas en tant que comptable du Trésor, mais comme un personnel propre de l'établissement.

3.2.4.2. Intérêts moratoires et indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement

Le dépassement du délai de paiement de 30 jours fixé par [l'article R.2192-10](#) du code de la commande publique, entraîne de plein droit et sans autre formalité, le versement d'intérêts moratoires et d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement au bénéfice du cocontractant ([Article L.2192-13 et 14 du code de la commande publique](#)).

Le taux des intérêts moratoires pour les établissements publics locaux est égal au taux d'intérêt de la principale facilité de refinancement appliquée par la Banque centrale européenne (mis à jour au 1^{er} janvier et 1^{er} juillet de chaque année), majoré de huit points. Dans tous les cas, pour la liquidation des intérêts moratoires, le taux à prendre en compte est le taux en vigueur à la date à laquelle les intérêts moratoires ont commencé à courir. Les intérêts moratoires ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. Les intérêts moratoires doivent être mandatés quel que soit leur montant.

L'indemnité pour frais de recouvrement est fixée forfaitairement à 40 euros ([article D.2192-35 du code de la commande publique](#)). De plus, le cocontractant peut solliciter sur justificatifs une indemnisation complémentaire correspondant à ses frais réels.

Les intérêts moratoires et l'indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement doivent être payés dans un délai de 45 jours suivant la mise en paiement du principal ([article R.2192-36](#) du code de la commande publique).

Le taux d'intérêt légal est prévu par [les articles L313-2](#) et [D313-1-a du code monétaire et financier](#) et par l'arrêté du 26/12/2021 relatif à la fixation du taux de l'intérêt légal.

3.2.4.3. Contrôles de l'agent comptable

L'agent comptable assume une double responsabilité :

- une responsabilité de payeur ;
- une responsabilité de caissier.

3.2.4.3.1. Responsabilité de payeur

Comme payeur, l'agent comptable est tenu de contrôler :

- la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature et leur objet ;
- la disponibilité des crédits ;
- la validité de la dette.

Le contrôle de la validité de la dette porte sur :

- la justification du service fait ;
- l'exactitude des calculs de liquidation et leur conformité à la réglementation ;
- l'intervention préalable des contrôles réglementaires prévus pour chaque catégorie des dépenses ;
- la production des justifications ;
- l'application des règles de prescription (cf. infra paragraphe 3.2.3.3.3.).

3.2.4.3.2. Responsabilité de caissier

En tant que caissier, l'agent comptable doit s'assurer de la disponibilité des crédits et du caractère libératoire du paiement.

Conformément aux dispositions des articles [34](#) et [36](#) du décret du 7 novembre 2012 le paiement d'une dépense est libératoire lorsqu'il intervient :

- selon l'un des moyens de paiement prévus par le code monétaire et financier dans les conditions précisées par arrêté du ministre chargé du budget ;
- au profit du véritable créancier ou de son représentant qualifié.

3.2.4.4. Sanction des contrôles

Après avoir procédé aux opérations de contrôle, l'agent comptable est en mesure de déterminer s'il doit accepter de payer la dépense et/ou refuser d'effectuer le règlement.

L'agent comptable ne peut subordonner ses contrôles à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. L'agent comptable n'est pas non plus chargé du contrôle de légalité des décisions administratives (Conseil d'État, 5 février 1971, Balme, req. N° 71173 ; Conseil d'État, 30 juillet 2003, (ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie contre M. Marty, req. n°232430).

3.2.4.4.1. Prise en charge des ordres de dépense

Lorsque les contrôles de payeur n'ont fait apparaître aucune irrégularité l'agent comptable procède à la prise en charge de l'ordre de dépense.

La prise en charge se traduit par l'inscription des ordres de dépenses dans la comptabilité de l'agent comptable, elle a pour effet de débiter le compte budgétaire intéressé et de créditer un compte de tiers.

3.2.4.4.2. Suspension de paiement et la réquisition de paiement

La suspension de paiement est effectuée à la seule initiative de l'agent comptable. En vertu de [l'article 38](#) du décret du 7 novembre 2012, les comptables publics suspendent le paiement des dépenses lorsque les contrôles leur incombant ont révélé des irrégularités ou lorsqu'ils ont pu établir que les certifications délivrées par l'ordonnateur sont inexactes.

La suspension doit intervenir avant la prise en charge de la dépense.

L'agent comptable doit informer, par écrit, l'ordonnateur des motifs de suspension de la dépense.

Si l'ordonnateur procède à la régularisation demandée par l'agent comptable, celui-ci lève la suspension, prend en charge la dépense et procède au paiement si ses contrôles ne soulèvent pas d'autres irrégularités.

Si l'ordonnateur n'est pas en mesure de satisfaire à la demande de régularisation de l'agent comptable mais décide malgré tout de procéder au paiement de la dépense, il peut décider de requérir par écrit l'agent comptable de payer, conformément à [l'article 38](#) du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et à [l'article R-811-61](#) du code rural et de la pêche maritime.

En cas de réquisition, l'ordonnateur engage sa responsabilité propre, et dégage donc la responsabilité de l'agent comptable.

L'ordre de réquisition doit être écrit, le comptable ne saurait déférer à un ordre verbal. Il ne doit pas être ambigu sur l'intention de l'ordonnateur de passer outre la suspension de paiement.

Par ailleurs, une réquisition ne saurait présenter un caractère général ou permanent. Le comptable doit donc être requis pour chaque mandat de dépense, même si la dépense présente un caractère répétitif.

Lorsque l'agent comptable a reçu un ordre de réquisition régulier dans la forme, il lui appartient d'y déférer et de procéder au paiement dans les meilleurs délais.

En vertu de [l'article R.811-61](#) du code rural et de la pêche maritime, le chef d'établissement en rend compte à la collectivité de rattachement, au directeur régional chargé de l'agriculture et au conseil d'administration.

L'agent comptable adresse le dossier de réquisition (ordre de réquisition, copie du mandat afférent à la dépense, notification de la suspension de paiement, tous éléments d'information utiles) en double exemplaire au directeur départemental des finances publiques territorialement compétent qui en conserve en archives un exemplaire et transmet l'autre à la chambre régionale et territoriale des comptes (CRTC). La CRTC transmet l'ordre de réquisition à la Cour des comptes.

L'agent comptable doit refuser de déférer à la réquisition dans les cinq cas suivants :

- insuffisance de fonds disponibles ;
- dépense ordonnancée sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elle devrait être imputée ;
- absence totale de justification du service fait ;
- défaut de caractère libératoire du règlement ;
- absence de caractère exécutoire des actes.

3.2.4.5. Oppositions

Conformément aux dispositions de [l'article 37](#) du décret du 7 novembre 2012, toute opposition ou toute autre signification ayant pour objet d'empêcher un paiement doit être fait entre les mains du comptable assignataire de la dépense.

3.2.4.6. Paiement à un mandataire

Le bénéficiaire d'un moyen de règlement peut donner procuration à un tiers d'en toucher le montant. Les procurations sont notariées ou établies sous seing privé.

Pour les paiements importants, les comptables peuvent solliciter de la part du mandataire un acte authentique. En cas de refus de sa part, un mandat sous seing privé constituera une pièce justificative suffisante. Il n'existe pas de seuil au-delà duquel un mandat passé en la forme authentique, c'est-à-dire devant notaire, est obligatoire.

En matière d'acquisitions immobilières faites à l'amiable par l'établissement public suivant les règles de droit privé, les agents comptables sont, au terme de [l'article L.1212-3](#) du code général de la propriété des personnes publiques, déchargés de toute responsabilité par la remise des fonds au notaire rédacteur de l'acte, à condition que celui-ci accepte par écrit de procéder, sous sa responsabilité, à la purge éventuelle de tous les privilèges et hypothèques.

3.2.4.7. Paiement à des héritiers et/ou à l'époux survivant

[Le décret n°2022-505](#) du 23 mars 2022 précise dans ses annexes la liste des pièces justificatives nécessaires au

paiement de la dépense.

3.2.4.8. Paiement à des créanciers ne sachant ou ne pouvant signer

[Le décret n°2022-505](#) du 23 mars 2022 précise dans ses annexes la liste des pièces justificatives nécessaires au paiement de la dépense.

3.2.4.9. Règlements effectués sans ordonnancement préalable

L'ordonnancement préalable demeure la règle en matière de dépenses publiques, toutefois des dérogations sont autorisées pour certaines catégories de dépenses rappelées dans [l'instruction n°10-003-M9](#) du 29 janvier 2010 relative à la modernisation des procédures de dépense.

En principe, l'autorisation de dérogation à la règle de l'ordonnancement préalable porte sur des dépenses payables directement à la caisse du comptable. Deux catégories de dépenses doivent être distinguées :

3.2.4.9.1. Les dépenses urgentes

Ces dépenses comprennent notamment :

- les dépenses payables au comptant telles que droits d'enregistrement, frais de poste ;
- les avances sur frais de mission ou les frais de mission lorsqu'il n'a pas été consenti d'avance ;
- les salaires à la journée, à l'heure ou à la vacation ;
- certaines dépenses de matériel de faible montant dont le règlement ne peut supporter les délais d'ordonnancement, compte tenu de la nature de l'établissement ou des conditions particulières de son fonctionnement sont payables avant ordonnancement préalable. La limite unitaire de ces dépenses est fixée par décision conjointe de l'ordonnateur et de l'agent comptable pour les EPN, par décision de l'ordonnateur visée par l'agent comptable pour les EPLE.

3.2.4.9.2. Les dépenses qui s'engagent automatiquement

Elles découlent de contrats ou sont récurrentes et ne nécessitent donc pas une décision spéciale et préalable de l'ordonnateur :

- factures d'électricité, de gaz, d'eau ;
- redevances de crédit-bail ;
- loyers et charges locatives ;
- dépenses liées aux contrats de services après-vente, d'entretien du matériel et des installations lorsque ceux-ci ont été souscrits antérieurement au paiement, pour une période supérieure à un an, à condition que les prestations soient réalisées régulièrement ;
- frais postaux, de télécommunications et internet ;
- services bancaires ;
- impôts et taxes ;
- traitements et indemnités des personnels ;
- contribution de solidarité ;
- remboursement d'emprunts ;
- dépenses de carburants et de péages autoroutiers ;
- locations de matériels (imprimante, terminal de paiement électronique, photocopieurs...) et crédits-baux immobiliers ;
- leasings et crédits-baux automobiles
- cotisations d'assurance.
- ...

3.2.4.10. Règlements effectués après ordonnancement et avant service fait

Conformément à [l'arrêté du 22 décembre 2017](#) fixant la liste des dépenses des EPLEFPA, dont le paiement peut intervenir avant service fait, pris pour l'application de [l'article 33](#) du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le paiement de certaines dépenses peut intervenir

avant l'exécution du service. Ces dépenses sont effectuées par l'agent comptable de l'EPLFPA.

Les natures de dépenses suivantes pouvant être payées avant la réalisation du service fait sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget :

- les locations immobilières ;
- les fournitures de fluides, dont l'eau, le gaz et l'électricité ;
- les abonnements à des revues et périodiques ;
- les achats d'ouvrages ou de publications ;
- les achats de logiciels ;
- les réservations de spectacles ou de visites ;
- les fournitures d'accès à internet et abonnements téléphoniques ;
- les droits d'inscription à des colloques, formations et événements assimilés ;
- les arrhes dans le cadre de l'organisation de colloques, formations et événements assimilés ;
- les contrats de maintenance ;
- les acquisitions de chèques-vacances, chèques-déjeuner, chèques emploi-service universel et autres titres spéciaux de paiement ;
- les avances sur frais de déplacements en application de l'article 3 du décret du 3 juillet 2006 modifié susvisé ;
- les avances dans le cadre de marchés publics ;
- les prestations de voyage ;
- les fournitures auprès de prestataires étrangers lorsque le contrat le prévoit ;
- les cotisations d'assurance ;
- les droits iconographiques pour l'achat de droits photographiques ;
- l'achat dans le cadre d'une vente par adjudication.

Sont également payés avant la réalisation du service fait les achats de biens et de services effectués sur internet conduisant à une livraison ultérieure.

3.2.5. DISPOSITIONS PARTICULIERES RELATIVES A CERTAINES DEPENSES

Pour certaines dépenses, notamment celles visées ci-après, les engagements sont subordonnés ou peuvent être soumis à des procédures, règles ou autorisations particulières.

3.2.5.1. Marchés publics

3.2.5.1.1. Définition et procédures

Un marché public est un contrat administratif passé dans les conditions prévues par le code de la commande publique, parties législative et réglementaire entre une collectivité ou un établissement public (pouvoirs adjudicateurs) et un entrepreneur, un fournisseur ou un prestataire de services (opérateurs économiques publics ou privés), pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services, pour un certain prix, dans certaines conditions, et un certain délai. Au-delà de 25 000 euros hors taxes, ce contrat est passé sous forme écrite (articles [L.2112-1](#) et [R.2112-1](#) du code de la commande publique) avec obligation préalable de publicité.

Conformément à [l'article R.2122-8](#) du code de la commande publique, il n'y a pas d'obligation de publicité, ni de mise en concurrence préalable en-dessous de 40 000 euros hors taxe.

Régis par les dispositions prévues à [l'article L.2125-1](#) du code de la commande publique les accords-cadres sont les contrats conclus par un ou plusieurs acheteurs avec un ou plusieurs opérateurs économiques ayant pour objet d'établir les règles relatives aux bons de commande à émettre ou les termes régissant les marchés subséquents à passer au cours d'une période donnée, notamment en ce qui concerne les prix et, le cas échéant, les quantités envisagées.

Quel que soit leur montant, les marchés publics doivent respecter les principes de liberté d'accès à la commande publique, d'égalité de traitement des candidats et de transparence des procédures. Ces principes permettent d'assurer l'efficacité de la commande publique et la bonne utilisation des deniers publics.

- Liberté d'accès à la commande publique : l'appel de candidatures ne doit pas contenir d'exigences autres que celles définies par la réglementation et qui aboutiraient à exclure certains candidats.

- Égalité de traitement des candidats : chaque candidat doit recevoir les mêmes informations, dans les mêmes conditions et dans les mêmes délais que ses concurrents. Aucun candidat ne doit être « privilégié » d'une quelconque façon.
- Transparence des procédures : chaque candidat doit savoir, dès l'appel de candidature, de quelle manière sa candidature va être sélectionnée ou éliminée. Sur sa demande, les motifs de rejet de sa candidature lui sont communiqués.

L'établissement public qui recourt à une centrale d'achat pour la réalisation de travaux ou pour l'acquisition de fournitures ou de services est considéré comme ayant respecté ses obligations de publicité et de mise en concurrence pour autant que la centrale d'achat soit régie par le code de la commande publique ([articles L.2113-2 à L.2113-5](#) du code de la commande publique).

Le choix de la procédure d'achat appropriée (procédure formalisée ou procédure adaptée) et des mesures de publicité à retenir se déterminent au regard des seuils de passation des marchés et dépendent de la nature et de l'étendue des besoins à satisfaire.

Les seuils des procédures formalisées sont modifiés par publication d'un avis au journal officiel tous les deux ans (annexe 2 du code de la commande publique) relatif aux seuils de procédure formalisée. Les seuils de publicité sont actuellement les suivants :

- de 40 000 € à 90 000 € hors taxe, une publicité pertinente en fonction de l'objet du marché et de son montant estimé (presse, affichage, internet,...) ;
- de 90 000 € à 215 000 € hors taxe pour les collectivités territoriales y compris les EPLEFPA, avis d'appel d'offre public à la concurrence au bulletin officiel des annonces des marchés publics (BOAMP) possible par télé-procédure, ou dans un journal d'annonces légales, ou dans un organe de presse spécialisé ;
- au-delà de 215 000 € hors taxe pour les collectivités territoriales y compris les EPLEFPA et pour les marchés de travaux au-delà de 5 382 000 € hors taxe, publication au BOAMP et au journal officiel de l'union européenne (JOUE).

Les montants de l'étendue des besoins à satisfaire doivent être appréciés au niveau de l'EPLFPA tous centres confondus. Est proscrit tout découpage, qui aurait pour effet de diminuer artificiellement le montant des marchés passés en conséquence des besoins définis à des niveaux ne correspondant pas à la réalité. Un tel découpage soustrait irrégulièrement les marchés aux obligations de mise en concurrence.

L'établissement doit définir ses besoins, en recourant à des spécifications précises. Ces spécifications sont des prescriptions techniques, qui décrivent les caractéristiques techniques d'un produit, d'un ouvrage ou d'un service. Elles permettent à l'EPLFPA de définir les exigences qu'il estime indispensables, notamment en termes de performances à atteindre. Il a le choix entre deux possibilités :

- se référer à des normes ou à d'autres documents préétablis approuvés par des organismes reconnus (agrément technique européen, spécification technique commune ou d'un référentiel technique) ;
- exprimer les spécifications techniques, en termes de performances à atteindre ou d'exigences fonctionnelles.

L'établissement peut, aussi, déterminer des spécifications techniques, prenant en compte les exigences de protection de l'environnement, notamment en se référant à des « éco-labels ». Les spécifications techniques ne doivent, en aucun cas, porter atteinte à l'égalité des candidats. C'est pourquoi elles ne peuvent mentionner une marque, un brevet, un type, une origine ou une production déterminée, qui auraient pour objet ou pour effet de favoriser ou d'écarter certains produits ou productions.

Les spécifications peuvent également comporter des exigences de préoccupations sociales et environnementales ([articles L.2111-1 à L.2111-3](#) du code de la commande publique).

L'ordonnateur procède à la passation des marchés de travaux, fournitures ou services de l'établissement, en appliquant les règles en vigueur pour les marchés passés par les collectivités territoriales et par leurs établissements publics.

La dématérialisation est la possibilité de conclure un marché public par voie électronique, soit par messagerie, soit par le biais d'une plate-forme sur internet appelée « *profil d'acheteurs* » ([articles R.2132-2, R.2132-3, R.2196-1 et R.3131-1](#) du code de la commande publique et [l'arrêté du 22 mars 2019](#) relatif aux fonctionnalités et exigences minimales des profils d'acheteur). L'acheteur peut demander la transmission des candidatures et des offres par voie électronique s'il offre un accès gratuit et sans restriction aux candidats. L'État, ses

établissements publics, les collectivités territoriales, leurs établissements publics et leurs groupements ne peuvent pas refuser de recevoir les candidatures et les offres électroniques. D'autre part, les offres de fournitures de matériels informatiques et de services informatiques d'une valeur égale ou supérieure à 90 000 euros hors taxe, doivent être transmises par voie électronique.

Les échanges d'informations devront être effectués par un moyen de communication électronique à compter du 1^{er} avril 2017 pour les centrales d'achat et du 1^{er} octobre 2018 pour les autres organismes publics, sauf dérogations réglementaires (articles [R.2132-2](#), [R.2132-3](#), [R.2196-1](#) et [R.3131-1](#) du code de la commande publique et [l'arrêté du 22 mars 2019](#) relatif aux fonctionnalités et exigences minimales des profils d'acheteur).

Indépendamment de l'autorisation de les prévoir, votée par le conseil d'administration, les marchés publics dès lors, que leur montant atteint le seuil des marchés formalisés sont, dès leur passation, transmis au préfet de Région dans le cadre du contrôle de légalité.

Les modalités de préparation, de passation, de contrôle et de règlement des marchés, les conditions ou garanties exigées des soumissionnaires et des titulaires des marchés, telles qu'elles sont fixées par le code de la commande publique, sont applicables aux marchés des établissements publics locaux.

Le conseil d'administration de chaque établissement doit instituer une commission d'appel d'offres, présidée par le directeur de l'établissement ou son représentant, pour les marchés à procédure formalisée, conformément à [l'article L.1414-2 du CGCT](#).

3.2.5.1.2. La forme du marché

L'allotissement est le principe général de passation des marchés. Les acheteurs peuvent toutefois décider de ne pas allotir un marché public s'ils ne sont pas en mesure d'assurer par eux-mêmes les missions d'organisation, de pilotage et de coordination, ou si la dévolution en lots séparés est de nature à restreindre la concurrence ou risque de rendre techniquement difficile ou financièrement plus coûteuse l'exécution des prestations. Lorsqu'un acheteur décide de ne pas allotir un marché public, il doit motiver son choix dans les documents du marché ([article L.2113-11](#) code de la commande publique).

- Marché à tranches ([article R.2113-4 à R.2113-6](#) code de la commande publique), comportant une tranche ferme et une ou plusieurs tranches optionnelles dont l'exécution est subordonnée à une décision de l'acheteur (engagement sur la tranche ferme, publicité et procédure se déterminent en additionnant la tranche ferme et le (ou les) tranche(s) optionnelle(s).
- Accords-cadres ([article L.2125-1 1^o alinéa](#) du code commande publique) se déclinant en marchés subséquents ([articles R.2162-7 à R.2162-12](#)) si toutes les stipulations contractuelles ne sont pas fixées dans l'accord-cadre, ou en marché à bons de commande ([articles R.2162-13 et R.2162-14](#)) si toutes les stipulations contractuelles sont fixées dans l'accord-cadre (avec ou sans minimum/maximum publicité et procédure sur la base du maximum, plusieurs contractants possibles, 4 années maximum).

3.2.5.1.3. Les pièces constitutives du marché

Les pièces contractuelles d'un marché passé selon les procédures formalisées comprennent, dans leur ordre contractuel de priorité :

- l'acte d'engagement et ses annexes, intégrant des avenants éventuels ;
- les cahiers des charges.

L'acte d'engagement est la pièce constitutive du marché, signée par le candidat à un marché public ou un accord-cadre dans laquelle il établit son offre et s'engage à se conformer aux clauses du cahier des charges et à respecter le prix proposé. Ce document est ensuite signé par le pouvoir adjudicateur. En application du code de la commande publique, l'acte d'engagement n'a plus à être demandé (signé) dès le dépôt de l'offre, sa signature n'est plus aujourd'hui requise qu'au stade de l'attribution du marché.

L'acte d'engagement est la pièce fondamentale dans la formation du marché permettant l'échange des consentements des parties et la démonstration de leur accord sur l'objet, la chose et le prix.

Les cahiers des charges des marchés passés selon une procédure formalisée déterminent les conditions dans lesquelles les marchés sont exécutés. Ils comprennent des documents généraux et des documents particuliers.

Les documents généraux sont :

- les cahiers des clauses administratives générales, qui fixent les dispositions administratives applicables à une catégorie de marchés ;
- les cahiers des clauses techniques générales, qui fixent les dispositions techniques applicables à toutes les prestations d'une même nature.

Ces documents sont approuvés par un arrêté du ministre chargé de l'économie et des ministres intéressés.

La référence à ces documents n'est pas obligatoire.

Les documents particuliers sont :

- les cahiers des clauses administratives particulières, qui fixent les dispositions administratives propres à chaque marché ;
- les cahiers des clauses techniques particulières, qui fixent les dispositions techniques nécessaires à l'exécution des prestations de chaque marché.

Si l'établissement décide de faire référence aux documents généraux, les documents particuliers comportent, le cas échéant, l'indication des articles des documents généraux auxquels ils dérogent.

Pour les marchés de conception-réalisation définis à l'article [R.2171-1](#) du code de la commande publique sont, en outre, des pièces constitutives du marché :

- le programme de l'opération, au sens de l'article [L.2411-1](#) du code de la commande publique ;
- les études de conception présentées par l'opérateur économique retenu.

Les marchés peuvent éventuellement être modifiés après leur conclusion dans les cas prévus à [l'article R.2194-1](#) du code de la commande publique.

Si les pièces constitutives ne sont pas rédigées en langue française, l'établissement doit exiger que ces documents soient accompagnés d'une traduction en français certifiée conforme à l'original par un traducteur assermenté.

Le prix fixé au marché rémunère l'entreprise à laquelle est confiée la responsabilité d'exécuter une prestation répondant aux besoins exprimés par l'établissement.

3.2.5.1.4. Groupements de commande

[L'article L.2113-6](#) du code de la commande publique permet la constitution de groupements de commandes entre des acheteurs afin de passer conjointement un ou plusieurs marchés publics. Une convention constitutive du groupement, signée par ses membres, définit les règles de fonctionnement du groupement.

3.2.5.1.5. Marchés réservés

Certains marchés ou certains lots d'un marché peuvent être réservés à des entreprises adaptées, à des structures d'insertion par l'activité économique ou à des établissements et services d'aide par le travail mentionnés aux articles [L.5213-13](#), [L.5132-4](#) du code du travail et [L.344-2](#) du code de l'action sociale et des familles ou à des structures équivalentes, lorsque la moitié des travailleurs concernés sont des personnes handicapées qui, en raison de la nature ou de la gravité de leurs déficiences, ne peuvent exercer une activité professionnelle dans des conditions normales. L'avis d'appel public à la concurrence fait mention de cette disposition.

3.2.5.1.6. Marchés de maîtrise d'œuvre

Ils ont pour but d'apporter une réponse architecturale, technique et économique au programme défini par le maître de l'ouvrage.

Ils sont régis par les [articles R.2172-1 à R.2172-6](#) du code de la commande publique. Les marchés de maîtrise d'œuvre ont pour objet, en vue de la réalisation d'un ouvrage ou d'un projet urbain ou paysager, l'exécution d'un ou plusieurs éléments de mission définis par [l'article L.2431-1](#) du code de la commande publique.

Les marchés de maîtrise d'œuvre d'un montant égal ou supérieur aux seuils de procédure formalisée sont négociés, en application de [l'article R.2122-6](#) du code de la commande publique, avec le ou les lauréat(s) d'un concours restreint organisé dans les conditions des [articles R.2162-15 à R.2162-21](#) de ce même code. Toutefois, l'établissement n'est pas tenu de recourir au concours de maîtrise d'œuvre dans les cas de marchés de maîtrise d'œuvre relatifs à : la réutilisation ou à la réhabilitation d'ouvrages existants ; à des ouvrages réalisés à titre de recherche, d'essai ou d'expérimentation ; qui ne confient aucune mission de conception au titulaire ; ou relatifs à des ouvrages d'infrastructures.

Pour la réalisation d'un ouvrage, la mission de maîtrise d'œuvre est distincte de celle d'entrepreneur. Le maître de l'ouvrage peut confier au maître d'œuvre tout ou partie des éléments de conception et d'assistance suivants :

- les études d'esquisses ;
- les études d'avant-projets ;
- les études de projets ;
- l'assistance apportée au maître de l'ouvrage pour la passation du contrat de travaux ;
- les études d'exécution ou l'examen de la conformité au projet et le visa de celles qui ont été faites par l'entrepreneur ;
- la direction de l'exécution du contrat de travaux ;
- l'ordonnancement, le pilotage et la coordination du chantier ;
- l'assistance apportée au maître de l'ouvrage lors des opérations de réception et pendant la période de garantie de parfait achèvement.

Toutefois, pour les ouvrages de bâtiment, une mission de base fait l'objet d'un contrat unique. Le contenu de cette mission de base, fixé par catégories d'ouvrages doit permettre :

- au maître d'œuvre de réaliser la synthèse architecturale des objectifs et des contraintes du programme et de s'assurer du respect, lors de l'exécution des ouvrages, des études qu'il a effectuées ;
- au maître de l'ouvrage, de s'assurer de la qualité de l'ouvrage et du respect du programme et de procéder à la consultation des entrepreneurs notamment par lots séparés, et à la désignation du titulaire du contrat de travaux.

3.2.5.1.7. Marchés de location en crédit-bail

Le crédit-bail est une technique juridique qui permet à une personne d'obtenir et d'utiliser une chose sans devoir l'acquérir et sans avoir à en payer immédiatement le prix. L'opération se noue entre trois personnes :

- celle qui fournit la chose ;
- celle qui désire l'utiliser, en l'espèce la personne publique ;
- celle qui verse les fonds au fournisseur et sera remboursée plus tard.

Le fournisseur vend la chose à l'établissement de crédit-bail qui la paie, et la donne immédiatement en location à l'utilisateur, moyennant paiement d'un loyer ou redevance périodique. L'établissement de crédit-bail reste propriétaire de la chose louée à l'utilisateur.

En fin de contrat ou à la date prévue dans celui-ci, l'utilisateur a, selon les dispositions contractuelles, une option qui consiste :

- soit à acheter la chose pour une valeur résiduelle figurant dans le marché. Le crédit-bail se définit alors comme une location avec promesse unilatérale de vente pouvant déboucher sur une location-acquisition pour l'utilisateur ;
- soit à prolonger la location dans les conditions définies par le marché ;
- soit à restituer la chose à l'établissement de crédit-bail, si l'utilisateur ne demande pas à bénéficier des autres alternatives précitées de l'option prévue dans le marché.

Le contrat passé correspond à un engagement définitif et à l'obligation de règlement des loyers à date fixe. Dans le cas contraire, le bien loué devra être restitué et s'accompagner du versement de toutes les échéances encore dues jusqu'à la cessation du contrat.

3.2.5.2. Le paiement des marchés publics

3.2.5.2.1. Les avances ([articles R.2191-3 à R.2191-12](#) du code de la commande publique)

L'avance constitue un droit pour l'entreprise titulaire du marché lorsque le montant initial du marché ou de la tranche affermée est supérieur à 50 000 € hors taxe et dans la mesure où le délai d'exécution du marché est supérieur à 2 mois. L'entreprise peut toutefois renoncer à l'avance.

En cas de versement d'une avance, le délai de paiement de celle-ci court à partir de la notification de l'acte qui emporte commencement d'exécution du marché si un tel acte est prévu ou, à défaut, à partir de la date de notification du marché (cf. [article R.2192-24](#) code de la commande publique).

Selon les dispositions de [l'article R.2191-7](#) du code de la commande publique le montant de l'avance est fixé comme suit :

- Lorsque la durée du marché est inférieure ou égale à douze mois, le montant de l'avance est fixé entre 5 % et 30 % du montant initial toutes taxes comprises du marché.
- Lorsque la durée du marché est supérieure à douze mois, le montant de l'avance est fixé entre 5 % et 30 % d'une somme égale à douze fois le montant initial toutes taxes comprises du marché divisé par sa durée exprimée en mois.

Lorsque le titulaire du marché public ou son sous-traitant admis au paiement direct est une petite ou moyenne entreprise mentionnée à [l'article R.2151-13](#), le taux minimal de l'avance est porté à 10 % pour les marchés publics passés par les EPLEFPA, dont les dépenses de fonctionnement constatées dans le compte financier au titre de l'avant-dernier exercice clos sont supérieures à 60 millions d'euros.

Le marché peut prévoir le versement d'une avance dans les cas où elle n'est pas obligatoire. Le titulaire peut toujours la refuser.

3.2.5.2.2. Les acomptes ([L.2191-4](#) et [R.2191-20 à R.2191-22](#) du code de la commande publique)

Les prestations qui ont donné lieu à un commencement d'exécution du marché ouvrent droit à des acomptes. Le montant d'un acompte ne peut excéder la valeur des prestations auxquelles il se rapporte.

La périodicité du versement des acomptes est fixée au maximum à 3 mois. Lorsque le titulaire est une petite ou moyenne entreprise au sens de [l'article R.2151-13](#) du code de la commande publique, une société coopérative ouvrière de production, un groupement de producteurs agricoles, un artisan, une société coopérative d'artisans, une société coopérative d'artistes ou une entreprise adaptée, ce maximum est ramené à un mois pour les marchés de travaux. Pour les marchés de fournitures et de services, il est ramené à un mois à la demande du titulaire.

3.2.5.2.3. Le paiement des sous-traitants dans les marchés de travaux ou marchés de services ([articles R.2193-10 à R.2193-16](#) du code de la commande publique)

Pour sous-traiter l'exécution de certaines parties de son marché, le titulaire du marché doit préalablement obtenir de la personne publique l'acceptation de chaque sous-traitant et l'agrément de ses conditions de paiement.

Selon les dispositions de [l'article L.2193-10](#) du code de la commande publique, lorsque le montant du contrat de sous-traitance est égal ou supérieur à 600 euros TTC, le sous-traitant, qui a été accepté et dont les conditions de paiement ont été agréées par le pouvoir adjudicateur, est payé directement, pour la partie du marché dont il assure l'exécution.

Dès lors que le titulaire du marché remplit les conditions pour bénéficier d'une avance, une avance est versée, sur leur demande, aux sous-traitants bénéficiaires du paiement direct. Le droit du sous-traitant à une avance est ouvert dès la notification du marché ou de l'acte spécial par l'établissement.

3.2.5.3. Acquisitions et locations immobilières

Les acquisitions, les baux, accords amiables et conventions ayant pour objet la prise en location d'immeubles de toute nature doivent faire l'objet d'une délibération du conseil d'administration.

Dans le déroulement des transactions, les formes administratives et les procédures de droit commun doivent être respectées (enregistrement auprès du service des hypothèques notamment).

Les formes et contenus des différents baux et locations qui ont été examinés dans le cadre des opérations de recettes (cf. supra § 3.1.2.2. et Titre I chapitre 6 § 6.4.), s'appliquent dans les mêmes conditions lorsque l'établissement est preneur ou lorsqu'il est bailleur.

3.2.5.4. Conventions

Les différents types de conventions qui peuvent être passées ont été examinées, dans leurs formes et dans leurs contenus en ce qui concerne les opérations de recettes (cf. supra § 3.1.2.7.). Abordées à ce niveau, elles concernent plus particulièrement les relations et échanges liant l'établissement à des tiers internes ou externes (ex : utilisation des locaux, échanges de services, accueil de groupes...).

Les conventions font l'objet d'une délibération du conseil d'administration et sont signées par le directeur de l'EPLFPA.

La convention doit prévoir des conditions financières, ainsi que le cas échéant des modalités particulières de paiement des dépenses en matière notamment de périodicité.

3.2.5.5. Coopération internationale

La mission de coopération internationale assignée aux établissements par [l'article L.811-1](#) du code rural et de la pêche maritime peut prendre divers aspects, selon qu'elle concerne l'activité pédagogique, ou l'activité de production, d'expérimentation et de développement.

En matière pédagogique, dans le cadre de voyages à l'étranger pour des échanges de classes, d'étudiants, de professeurs, etc. des conventions sont établies et la délibération portant sur les financements sont transmis au contrôle de légalité. Lesdites conventions doivent en outre, rappeler la couverture de la responsabilité des élèves et des enseignants par l'État, pendant l'opération concernée (cf. § 3.2.5.6. infra assurances).

En outre, des opérations comptables touchant aux avances de fonds, aux opérations de change en monnaie étrangère, aux paiements de factures en monnaie étrangère sont traitées par ailleurs dans le paragraphe 3.2.6. consacré au paiement.

Les opérations de coopération internationale menées dans le domaine de l'expérimentation, de la production ou du développement peuvent mettre en jeu des transferts de matériels, de technologies, des exploitations de brevets, des mises à dispositions de personnels, etc...

Les contrats ou conventions passés à cet effet doivent prévoir l'ensemble des prestations, échanges, financements, conditions d'exploitation, d'assurance, d'indemnisation, la durée et fin du contrat ou de la convention, etc... Ils sont approuvés par le conseil d'administration et font l'objet d'un envoi au contrôle de légalité.

3.2.5.6. Assurances

[La circulaire interministérielle du 28 février 1986](#), publiée au JO le 12 mars 1986, prévoit les conséquences du transfert de compétences pour les EPLFPA, au plan des responsabilités juridiques et aux règles de substitution dans les contrats d'assurances en cours. Elle rappelle l'ensemble des règles en la matière, édictées en application de la [loi n°83-663](#) du 22 juillet 1983 modifiée, et vise à adapter [la circulaire du 11 octobre 1985](#), publiée au JO du 10 novembre applicable aux établissements publics locaux d'enseignement du ministère de l'éducation nationale.

3.2.5.6.1. Dommages causés au patrimoine immobilier et mobilier

En ce qui concerne le patrimoine immobilier c'est au propriétaire qu'incombe la charge de procéder à la réparation des dommages causés à ces biens.

Le propriétaire, à moins qu'il ne décide d'être son propre assureur, a la possibilité de souscrire une assurance couvrant la totalité des risques et du patrimoine, soit certains risques ou certains biens. En ce qui concerne le patrimoine mobilier, son remplacement, dans tous les cas, relève de la responsabilité du propriétaire. Ce dernier a la possibilité de souscrire une assurance en fonction du degré d'opportunité qu'il y aurait à couvrir tous ou certains risques inhérents à cette propriété.

3.2.5.6.2. Dommages causés à l'établissement par les élèves, étudiants, stagiaires de formation continue, apprentis

Dans le cas où la responsabilité des élèves, étudiants, stagiaires, ou apprentis est établie, la réparation du préjudice est exigée. Deux situations peuvent se présenter :

- lorsque la dégradation est volontaire, qu'il y ait ou non défaillance dans le service de surveillance, le dommage causé est à la charge intégrale du ou des auteurs, sans préjudice de la sanction disciplinaire prise en la circonstance ;
- lorsque la dégradation résulte d'un acte d'indiscipline ou d'une négligence caractérisée, l'établissement doit demander réparation totale ou partielle du dommage causé sans qu'il soit nécessaire d'établir que celui-ci résulte d'une intention délibérée et indépendamment de l'éventuelle sanction disciplinaire.

Dans l'hypothèse où la responsabilité des apprenants ne peut être établie, il ne peut être envisagé de réparation pécuniaire. Plusieurs cas se présentent également :

- lorsque les dommages sont causés à l'établissement sans qu'il soit possible d'en déterminer le ou les auteurs et les conditions dans lesquelles ils ont été commis, il doit être admis qu'il y a faute de service ; la surveillance n'a pas été assurée ou a mal été assurée. La réparation du dommage sous la forme anonyme dite « dégradation collective » ne peut être envisagée. Dans ce cas l'établissement doit en supporter la charge ;
- lorsque la dégradation est involontaire et résulte de l'activité scolaire normale, soit en classe, soit en dehors de la classe, il ne peut être demandé de réparation pécuniaire (bris de petit matériel d'atelier, de laboratoire, ou de vitres au cours des jeux autorisés). Il n'y a pas lieu de rechercher dans ce cas l'existence de la faute à l'origine des dommages, étant admis que l'activité même des établissements d'enseignement technique et de formation professionnelle engendre des risques de dégradation ;
- lorsque les dommages causés par les élèves aux cultures, cheptels et matériels des exploitations annexées aux établissements lors de travaux pratiques ou lorsqu'ils s'y rendent durant leur temps libre en l'absence de surveillance, ne résultent pas d'acte de négligence quelle qu'en soit la cause. Ce principe trouve cependant ses limites dans les règles adoptées au règlement intérieur des centres, en ce qui concerne l'utilisation de l'exploitation, d'une part, et l'encadrement des élèves lors de leurs déplacements entre l'établissement et l'exploitation, d'autre part.

Dans le cas de dégradation commise avec l'intention de nuire, il y aura lieu d'obtenir réparation du préjudice.

3.2.5.6.3. Dommages de travaux publics ou liés à l'ouvrage public

Il s'agit de dommages non pas causés à l'ouvrage mais causés par l'ouvrage. Le propriétaire est seul responsable de la réparation de l'ensemble des dommages causés par l'ouvrage public. Le propriétaire a l'obligation d'informer le chef d'établissement, avant toute intervention d'une entreprise engagée par lui pour effectuer des travaux sur le site de l'établissement, de façon à permettre au directeur de prendre toutes dispositions quant à la sécurité des personnes et des biens, pendant la présence de l'entreprise dans l'établissement.

3.2.5.6.4. Dommages corporels subis par les apprenants

Les stagiaires de la formation professionnelle et les apprentis, relèvent de [l'article L.722-20](#) du code rural et de la pêche maritime. La gestion des accidents doit s'effectuer dans le cadre du régime accident du travail dont ces stagiaires ou apprentis relèvent obligatoirement en vertu de leur statut propre.

Les élèves ou étudiants relèvent de la législation sur les accidents du travail en vertu des articles [L.751-1 à 6](#), et [L.761-13 et 14](#) du code rural et de la pêche maritime

Les accidents entrant dans le cadre de cette protection sont ceux survenant :

- à l'intérieur des établissements ;
- au cours d'activités pédagogiques culturelles ou sportives organisées ou contrôlées par les établissements ;
- au cours des trajets aller-retour entre le domicile et l'établissement, les lieux d'activité ou de stage ;
- au cours des stages obligatoires compris dans la scolarité ;
- au cours des examens.

Sont exclus les accidents survenant :

- au cours d'une activité relevant du domaine privé ;
- au cours d'activités dans le cadre de l'Union nationale du sport scolaire (UNSS) ou pour participer à des compétitions ;
- en cas de fugue (mais la responsabilité de l'État peut être recherchée pour défaut de surveillance) ;
- au cours d'activités organisées en propre par l'ALESA, et autres associations.

[L'article R.715-1](#) du code rural et de la pêche maritime présente les modalités des stages en entreprise et précise les dérogations liées à l'emploi de certaines machines en fonction de l'âge des apprenants, conformément aux [articles D.4153-1 à R.4153-52](#) du code du travail.

3.2.5.6.5. Dommages liés à la faute des membres de l'enseignement public

La responsabilité de l'État est substituée à celle des membres de l'enseignement public, en vertu de [l'article L.911-4](#) du code de l'éducation.

"Dans tous les cas où la responsabilité des membres de l'enseignement public est engagée à la suite ou à l'occasion d'un fait dommageable commis soit par les élèves ou les étudiants qui leur sont confiés à raison de leurs fonctions, soit au détriment de ces élèves ou de ces étudiants dans les mêmes conditions, la responsabilité de l'Etat sera substituée à celle des dits membres de l'enseignement, qui ne pourront jamais être mis en cause devant les tribunaux civils par la victime ou ses représentants..."

"Il en est ainsi toutes les fois que, pendant la scolarité ou en dehors de la scolarité, dans un but d'enseignement ou d'éducation physique non interdit par les règlements, les élèves ou étudiants confiés aux membres de l'enseignement public se trouveront sous la surveillance de ces derniers..."

Cet article concerne uniquement les personnels enseignants, et de vie scolaire.

3.2.5.6.6. Dommages liés à un défaut ou à une mauvaise organisation du service public

Il s'agit ici du domaine de responsabilité civile propre à l'établissement, et que la jurisprudence a qualifié de « faute du service » ou « mauvais fonctionnement du service » ou encore "défaut d'organisation du service". Il peut s'agir de tous les risques liés à l'organisation et à ses défauts, mais aussi à des défauts matériels (par exemple défauts de la voirie, blessures occasionnées par un mobilier en mauvais état, défaut de surveillance des élèves, etc.).

Il peut s'agir aussi des critères que le tribunal analysera pour conclure à la faute de service n'entraînant pas de jugement de valeur sur les agents ou à la faute supposée commise par un agent, qu'il convient alors d'analyser avant d'entreprendre l'action récursoire contre l'agent ou l'action disciplinaire.

En effet, si la responsabilité de l'État peut être engagée, dans le cadre des actions relevant de sa compétence, et en particulier dans le domaine de l'enseignement, ou dans les fautes commises par ses agents, et si la responsabilité de la région peut être engagée à raison des biens dont elle s'est vu transférer la disposition et la responsabilité, il n'en reste pas moins qu'une part des risques se situe dans le domaine du fonctionnement et de l'organisation du service où la responsabilité de l'établissement s'exerce de façon pleine et entière.

Les EPLEFPA ont donc intérêt à souscrire une assurance en responsabilité civile. Ils informeront l'autorité académique pour toute situation mettant en cause la responsabilité de l'établissement. Le conseil d'administration doit délibérer préalablement pour toute action en justice à l'initiative de l'établissement.

3.2.5.6.7. Cas des véhicules

[La loi n°57-1424](#) du 31 décembre 1957 attribue aux tribunaux judiciaires la compétence pour statuer en responsabilité des dommages causés par tout véhicule, pour les actions dirigées contre une personne morale de droit public.

En cas d'accident impliquant un tiers, la personne morale de droit public dont relève le conducteur se substitue à celui-ci. Par ailleurs, les EPLEFPA sont soumis au code des assurances et notamment à [l'article L.211-1](#) : il en résulte que l'établissement a l'obligation d'assurer tous les véhicules.

L'utilisation des véhicules personnels des élèves ou étudiants pour certains déplacements dans le cadre des programmes pédagogiques est possible si l'établissement n'est pas en mesure de l'organiser. En cas d'accident les risques corporels sont couverts au titre des accidents du travail et les dégâts matériels par l'assurance du conducteur. Les élèves ne sont pas alors sous la surveillance de l'établissement mais il est fortement conseillé de vérifier qu'ils sont correctement assurés (personne transportée) et en conformité avec les règlements en vigueur.

3.2.5.6.8. Assurances des exploitations agricoles et des ateliers technologiques

Les exploitations agricoles et les ateliers technologiques contribuent aux missions de l'enseignement agricole conformément à [l'article L.811-8](#) du code rural et de la pêche maritime, toutefois [l'article R.811-9](#) de ce même code prévoit que « leur orientation, leur conduite et leur gestion se réfèrent aux usages et pratiques commerciales des professions concernées et sont utilisées comme moyens de formation, d'expérimentation, de démonstration et de développement »

L'EPLFPA doit, pour son exploitation agricole ou atelier technologique, souscrire tous les contrats d'assurance nécessaires à une entreprise privée de même type, qu'il s'agisse de la responsabilité civile, ou des assurances concernant les risques liés aux véhicules, aux bâtiments, aux animaux, aux engins de travaux, aux risques professionnels, aux productions, etc... Il est indispensable de bien identifier les propriétaires des différents bâtiments et de déterminer qui doit les assurer.

Les activités d'enseignement, travaux pratiques, cours, expérimentations, etc. et les risques liés à ces activités restent couverts par la responsabilité de l'État.

Les autres activités des apprenants sur l'exploitation ou l'atelier doivent être prévues par le règlement intérieur du centre.

3.2.5.6.9. Dommages causés aux biens des maîtres de stage

La convention type prévue par [l'arrêté 11 janvier 2017](#) pris en application de [l'article R.715-1](#) du code rural et de la pêche maritime prévoit que « le chef d'établissement d'enseignement contracte une assurance couvrant la responsabilité civile de l'élève pour les dommages qu'il pourrait causer pendant la durée ou à l'occasion de son stage en milieu professionnel ainsi qu'en dehors de l'entreprise ou de l'organisme d'accueil ou sur le trajet menant soit au lieu où se déroule la visite, soit au domicile, soit au retour vers l'établissement. »

Le chef d'entreprise prend les dispositions nécessaires pour garantir sa responsabilité civile chaque fois qu'elle sera engagée :

- soit en souscrivant une assurance particulière garantissant sa responsabilité civile en cas de faute imputable à l'entreprise à l'égard de l'élève,
- soit en ajoutant à son contrat déjà souscrit (responsabilité civile entreprise ou professionnelle) un avenant relatif à l'élève

Dans le cas de dommages causés par les stagiaires de la formation continue, la seule responsabilité civile personnelle des stagiaires serait alors engagée. Il convient de les en informer afin qu'ils souscrivent éventuellement une assurance personnelle.

Dans le cas particulier des apprentis, ces derniers relèvent du code du travail pour l'ensemble des risques encourus tant par eux que par leur maître d'apprentissage, la relation avec celui-ci étant fixée par un contrat de travail et non par une convention de stage.

3.2.5.7. Engagement du personnel

S'agissant de personnels rémunérés sur le budget de l'EPLFPA, ils sont recrutés par le directeur conformément à la délibération du conseil d'administration créant l'emploi. Le directeur est seul habilité à signer les contrats d'engagement de personnels de l'ensemble des centres constitutifs.

Conformément à [l'article R.811-23](#) du code rural et de la pêche maritime, la délibération doit prévoir les conditions :

- d'emploi ;
- de travail ;
- de rémunération,

fixées dans le respect des lois et règlements en vigueur.

Cette création d'emploi doit s'accompagner des moyens budgétaires nécessaires à son financement. Les remplacements sur des emplois déjà existants et prévus au budget, ne font pas l'objet d'une délibération au conseil d'administration.

La date effective de départ du contrat ne peut en aucun cas être antérieure à la date à laquelle ce même contrat devient exécutoire (transmission du contrat au préfet de région pour contrôle de légalité).

Dès lors qu'un contrat existe, l'établissement est tenu à toutes les obligations de l'employeur : déclarations obligatoires, paiement des charges sociales et des impôts sur salaires, prestations sociales prévues au contrat, cotisations aux caisses complémentaires. L'EPLFPA peut en outre adhérer à « Pôle-Emploi » pour couvrir l'indemnisation du chômage.

La même procédure s'applique aux ouvriers de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique, qui par ailleurs relèvent du droit privé, des conventions collectives, et du régime social agricole, le cas échéant.

Le paiement des dépenses de personnel intervient, dans le respect des règlements en vigueur, conformément aux règles de la comptabilité publique, sur la base du service fait.

3.2.5.8. Frais de déplacements

La prise en charge par l'établissement de remboursements de frais de déplacements engagés par les personnels, intervient dans les mêmes conditions que celles prévues pour les personnels de l'État et de ses établissements publics.

En conséquence, les remboursements sont prévus par le [décret n°2006-781](#) du 3 juillet 2006 modifié fixant les conditions et modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements temporaires des personnels civils de l'état. Des arrêtés fixent les différents taux à appliquer.

Dans les conditions prévues par ce décret, l'établissement peut passer des conventions avec les entreprises de transport, agences, compagnies aériennes, pour l'achat des titres de transports, dans la mesure où leur volume le justifie.

Les autorisations d'utiliser les véhicules personnels et les ordres de mission sont établis par le directeur qui arrête les états de frais et mandate les remboursements.

Les prises en charge de frais ou remboursements liés à des déplacements à l'étranger doivent se conformer au [décret du 3 juillet 2006 modifié](#) précité.

Une participation aux frais de déplacement des élèves ou étudiants n'est possible que si elle se rapporte à un déplacement effectué dans le cadre de la formation et lorsque l'établissement n'a pas été en mesure de l'organiser. Il s'agit, par exemple, du déplacement d'élèves avec leurs véhicules pour des visites d'entreprises, sur autorisation préalable du chef d'établissement, et sous réserve des conditions d'assurance des véhicules, qu'il lui appartient de vérifier. Dans ce cas les remboursements doivent intervenir sur des bases fixées par le conseil d'administration.

3.2.5.9. Les bourses et aides diverses

Les principales bourses et aides versées à des élèves ou étudiants par un établissement public, en lieu et place de son ministère de tutelle sont les suivantes :

- bourses nationales d'études sur critères sociaux,
- remises de principe sur les tarifs de pensions et demi-pensions accordées aux familles d'élèves pensionnaires ou demi-pensionnaires fréquentant des établissements publics du second degré,
- fonds social lycéen,
- transport, hébergement et restauration pour les apprentis,
- bourses de premier équipement,
- bourses diverses des collectivités ou organismes,
-

Les écritures comptables spécifiques de ces opérations sont décrites dans le Titre III – Chapitre 5 de la présente instruction.

3.2.5.10. La taxe d'apprentissage

3.2.5.10.1. Principe général

La taxe d'apprentissage ([article L.6241-1](#) du code du travail) vise à favoriser l'égal accès à l'apprentissage et à contribuer au financement d'actions de développement de l'apprentissage dans les conditions prévues à [l'article L.6241-2](#) du même code.

Elle est due par les employeurs passibles de l'impôt sur les sociétés mentionnées à [l'article 205](#) du code général des impôts, ainsi que par les personnes physiques et par les sociétés ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, qui exercent une activité mentionnée aux articles [34](#) et [35](#) du même code.

Les entreprises d'au moins 250 salariés ([article L.6242-1](#) du code du travail), redevables de la taxe d'apprentissage et qui emploient moins de 5 % d'alternants par rapport à leur effectif annuel moyen, doivent s'acquitter d'une contribution supplémentaire à l'apprentissage (CSA) prévue par [l'article L.6241-2](#) du code du travail.

La taxe d'apprentissage et la contribution à la formation professionnelle sont rassemblées dans la contribution unique à la formation et à l'alternance.

Les impératifs réglementaires qui accompagnent la collecte et l'utilisation des fonds provenant de la taxe d'apprentissage confèrent à cette recette un caractère affecté très affirmé qui exige un suivi particulier.

3.2.5.10.2. Répartition

La taxe d'apprentissage se répartit en deux parts en application de la [loi 2018-771](#) du 5 septembre 2018 relative à la liberté de choisir son avenir professionnel. :

3.2.5.10.2.1. Part principale destinée au financement de l'apprentissage,

Conformément à [l'article L.6241-2](#) du code du travail §1, une part principale du produit de la taxe d'apprentissage mentionnée à [l'article L.6241-1](#), correspondant à l'application de 0,59 % de la masse salariale est destinée au financement de l'apprentissage en application du [2° de l'article L.6211-2](#) du présent code. Conformément à [l'article 8 de l'ordonnance n°2021-797](#) du 23 juin 2021, cette collecte est assurée par les URSSAF et la MSA. Les sommes collectées sont centralisées par France compétences qui les répartit entre les opérateurs.

Cette part finance les formations par apprentissage.

Le financement des CFA est basé sur le coût contrat déterminé par les opérateurs de compétence relevant des différentes branches professionnelles (cf. [articles D.6332-78 à D.6332-83](#) du code du travail).

3.2.5.10.2.2. Part destinée aux dépenses libératoires.

Conformément à [l'article L.6241-2](#) du code du travail §2, le solde, soit la part du produit de la taxe d'apprentissage dû correspondant à l'application d'un taux de 0,09 % de la masse salariale.

Elle est destinée à des dépenses libératoires effectuées au choix de l'employeur selon les modalités fixées par les articles [L.6241-4](#), [L.6241-5](#), [R.6241-20](#) et [R.6241-24](#) du code du travail.

Ce solde finance le développement des formations initiales technologiques et professionnelle (hors apprentissage, sauf dons en nature) et l'insertion professionnelle.

[L'article R6241-20](#) du code du travail précise au 1° que les subventions sont versées aux centres de formation d'apprentis sous forme d'équipements et de matériels prévues au [2° de l'article L.6241-4](#).

3.2.5.10.3. Utilisation

[L'article L.6241-4](#) du code du travail précise que le solde de la taxe d'apprentissage, à hauteur du montant mentionné au [II de l'article L.6241-2](#), peut financer deux types de dépenses :

1° Les dépenses permettant de financer le développement des formations initiales technologiques et professionnelles, hors apprentissage, et l'insertion professionnelle, dont les frais de premier équipement, de renouvellement de matériel existant et d'équipement complémentaire, dans l'une des catégories d'établissements habilités mentionnées à [l'article L.6241-5](#).

Les formations technologiques et professionnelles mentionnées à l'alinéa précédent sont celles qui, dispensées dans le cadre de la formation initiale, remplissent les conditions suivantes :

- a) Elles conduisent à des diplômes ou titres enregistrés au répertoire national des certifications professionnelles et classés dans la nomenclature interministérielle des niveaux de formation ;
- b) Elles sont dispensées à temps complet et de manière continue, ou selon un rythme approprié au sens des dispositions de [l'article L. 813-9](#) du code rural et de la pêche maritime ;

2° Les subventions versées à un centre de formation d'apprentis sous forme d'équipements et de matériels (dons en nature) conformes aux besoins des formations dispensées.

3.2.5.10.4. Obligations réglementaires et budgétaires

La prévision de collecte de taxe d'apprentissage dans les budgets est l'exemple même du poste sur lequel la règle de prudence doit s'appliquer, tant que la recette n'est pas réalisée. La prévision d'utilisation de la taxe d'apprentissage doit être faite, de façon détaillée, tant en fonctionnement qu'en investissement, et présentée au conseil d'administration à l'appui du projet de budget.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises à l'établissement public que dans la mesure où ce dernier les a utilisées pour financer la formation professionnelle : en conséquence, la constatation des recettes en classe 7 et l'émission du titre de recettes n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6.

En fin d'exercice, l'établissement a l'obligation d'établir un état d'utilisation de la taxe d'apprentissage, détaillant, par chapitre, et par nature, toutes les dépenses réalisées à partir de cette collecte. Cet état est examiné par la commission départementale de la formation professionnelle, de l'emploi et de l'apprentissage et figure en annexe du compte financier présenté au conseil d'administration.

Cette taxe étant soumise au principe d'annualité, les crédits doivent être utilisés dans l'année de leur perception, sauf à justifier de leur utilisation différée dans le cadre d'un projet validé par le conseil d'administration.

Ainsi, sauf exceptions prévues par décret en Conseil d'État, les employeurs redevables du solde de la taxe d'apprentissage ont l'obligation de répartir le solde de cette taxe aux établissements bénéficiaires de leur choix, tout au long d'une campagne annuelle.

3.2.5.11. Les subventions

Les subventions se définissent comme des produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente attendue par le financeur.

Le droit à subvention se matérialise par un acte attributif formalisé par une décision attributive ou une convention attributive, cette dernière se caractérisant par un échange de consentement entre l'organisme public bénéficiaire et le financeur. Quelle que soit sa forme, cet acte attributif précise notamment l'objet, les conditions d'utilisation, le montant et les modalités de règlement de la subvention accordée.

La mention du terme de subvention ne suffit pas à qualifier le financement accordé de subvention et réciproquement. Seule la nature de la relation entre le financeur et l'organisme public permet de conférer cette qualification. De ce fait, il convient de procéder à une analyse des clauses de l'acte afin de déterminer si le financement accordé revêt les caractéristiques d'une subvention telle que définie précédemment. Ainsi les financements par la collectivité territoriale de rattachement de formations professionnelles continues, sur appel d'offre, ne peuvent être qualifiés de subventions. Il en est de même pour les financements de l'apprentissage versés par les OPCO.

Qu'il s'agisse de subventions d'investissement ou de fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues respecte le principe général selon lequel le droit est comptabilisé lorsqu'il est acquis et que son montant peut être évalué de manière fiable.

L'acquisition de ce droit correspond à la réalisation, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit de l'organisme public bénéficiaire. La reconnaissance de ce droit par l'organisme financeur est formalisée par un acte attributif.

Dès lors qu'il existe des subventions conditionnées il convient de mettre en place un dispositif de suivi des subventions permettant le recensement des droits rattachables à l'exercice clos.

La synthèse des modalités de comptabilisation des subventions se présente comme suit dans le tableau ci-dessous. La distinction s'opérant entre les subventions assorties de conditions ou non. Une subvention est assortie d'une condition lorsqu'elle nécessite la réalisation d'opérations prédéfinies ouvrant droit au bénéfice de la subvention. Pour les subventions soumises à des conditions de réalisation de dépenses, l'octroi du droit correspond alors, à l'exécution des dépenses effectivement financées (exécution du service fait). Le montant du droit correspond à la part financée des dépenses éligibles constatées au cours de la période se rattachant à l'exercice clos.

Caractéristiques de l'acte attributif	Fait générateur du droit octroyant la subvention
Subvention sans condition	Droits acquis au titre de la subvention dès l'acte attributif qui engage définitivement et à lui seul le financeur : - si l'acte attributif présente un caractère unilatéral : date de notification ou, à défaut, date de réception par l'organisme public ; - si l'acte attributif correspond à une convention : date de la dernière signature.
Subvention avec condition(s)	Droits acquis au titre de la subvention au moment de la réalisation des conditions. En cas de risque de reversement à la date de clôture, prise en compte du risque par la constatation d'une provision et/ou d'une dépréciation de la créance si la subvention n'a pas encore été encaissée. Les fonds éventuellement reçus avant réalisation des conditions sont comptabilisés en avances.

3.2.6. LES MOYENS D'ENCAISSEMENT ET DE PAIEMENT

Les moyens d'encaissement des recettes publiques sont listés à [l'article 11 de l'arrêté du 24 décembre 2012,](#)

[modifié](#), portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du [décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques.
Les modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public sont développées dans [l'instruction BOFIP-GCP-13-0017](#) du 22 juillet 2013.

3.2.6.1. Les moyens d'encaissement

Les recettes publiques peuvent être encaissées par versement d'espèces, par remise de chèques, virements au compte de disponibilité ouvert au nom de l'établissement ou des régisseurs, prélèvements bancaires, mandat postal, chèques vacances, monétique et effets de commerce.

3.2.6.1.1. Les encaissements en numéraire

Ils donnent lieu à délivrance immédiate d'une quittance extraite d'un registre à souche, sauf dans le cas où la recette a pour contrepartie la remise au débiteur de valeurs (tickets, cartes...). Dans ce dernier cas, les encaissements effectués feront l'objet d'un enregistrement mettant clairement en évidence le montant, le nom du débiteur, la date et la nature du règlement.

Le montant maximum des encaissements en espèces est limité à 300 euros par opération, en application de [l'article 1680](#) du code général des impôts mentionné à [l'article 11 de l'arrêté du 24 décembre 2012 modifié](#) précité.

3.2.6.1.2. La remise de chèques bancaires

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

- la présence des mentions obligatoires ;
- l'identité de la personne même si le chèque n'est pas au nom du remettant.

Les chèques doivent être présentés immédiatement à l'encaissement et ne sauraient comporter une date postérieure à la date de création. L'agent comptable après avoir endossé les chèques bancaires établit un bordereau de remise.

L'agent comptable doit suivre la régularisation des chèques impayés. Il informe le débiteur, dès réception de l'avis de rejet par la direction régionale ou départementale des finances publiques (DRFiP/DDFiP), de régulariser l'incident sous deux mois. Passé ce délai, le chèque est représenté à l'encaissement. S'il revient de nouveau impayé, l'agent comptable, au vu d'une attestation de non-paiement valant titre exécutoire, poursuit de nouveau le recouvrement par la voie de l'exécution forcée.

3.2.6.1.3. Le versement ou virement au compte de disponibilités de l'EPLEFPA

Le compte de dépôts de fonds au Trésor est ouvert au nom de l'établissement. Ce mode d'encaissement nécessite d'informer les débiteurs sur les renseignements à joindre au virement.

3.2.6.1.4. L'encaissement de recettes par prélèvement automatique

La possibilité pour les EPLEFPA d'émettre des avis de prélèvement est soumise :

- à l'attribution préalable, sur demande de l'agent comptable auprès de la DRFiP/DDFiP, par la Banque de France d'un numéro national d'émetteur (NNE) ou ICS (Identifiant Créancier SEPA);
- à l'autorisation des débiteurs.

Cette procédure fait naître un double mandat : L'EPLEFPA constitue « une demande de prélèvement » et le débiteur établit « une autorisation de prélèvement ».

A défaut d'avoir constitué un échéancier de prélèvement, l'EPLEFPA doit, avant l'émission des avis de prélèvement, informer les débiteurs de la date du prélèvement sur leur compte.

3.2.6.1.5. Les chèques vacances

L'EPLEFPA est habilité à encaisser des chèques vacances en règlement de voyages ou sorties scolaires, sous réserve d'avoir reçu l'agrément de l'agence nationale des chèques vacances (ANCV) dans le cadre d'une convention. Les frais de gestion sont supportés par l'établissement.

3.2.6.1.6. La monétique

3.2.6.1.6.1. Encaissement de recettes par cartes bancaires

La réglementation relative à l'encaissement par carte bancaire est prévue par [l'instruction n°05-036-A8-K1-M](#) du 1er septembre 2005 relative à l'encaissement des recettes publiques par carte bancaire.

Un contrat d'adhésion au système d'acceptation des paiements par carte bancaire est signé entre l'ordonnateur, le comptable et le DRFiP/DDFiP.

3.2.6.1.6.2. Encaissement de recettes par porte-monnaie électronique

Le porte-monnaie électronique est prévu par [l'article 11 de l'arrêté du 24 décembre 2012](#) pour les recettes inférieures à 100 euros.

3.2.6.1.6.3. Paiement en ligne

En application du [4° de l'article 4 du décret 2018-689](#) du 1^{er} août 2018 relatif à l'obligation pour les administrations de mettre à disposition des usagers un service de paiement en ligne, les EPLEFPA, dont les recettes annuelles sont supérieures à 75000€, ont obligation de mettre à disposition des usagers un service de paiement en ligne, à titre gratuit.

Afin de faciliter la mise en œuvre du télépaiement dans la sphère publique, la DGFIP propose une solution intitulée PayFiP, dispositif de paiement en ligne fiable et simple.

L'offre PayFiP comporte :

- Le paiement en ligne par carte bancaire
- Le paiement par prélèvement unique SEPA

3.2.6.1.7. Les effets de commerce

Les effets de commerce sont des instruments de paiement au sens du code monétaire et financier. Leur usage est régi par le code du commerce. Dès lors, conformément à [l'article 11- i\) de l'arrêté du 24 décembre 2012](#), la lettre de change et le billet à ordre sont des instruments de paiement acceptés en matière de recettes publiques lorsque des textes particuliers le prévoient expressément, c'est le cas des lettres de change et billets à ordre remis par les déposants de fonds au Trésor (DFT). Le titulaire d'un compte DFT peut déposer au guichet du teneur de son compte des effets de commerce aussi appelés « traites ». Il s'agit d'un moyen de paiement dans lequel une personne dénommée, le tireur, donne l'ordre à une autre personne dénommée, le tiré, de régler à une date convenue une somme déterminée à un « bénéficiaire » qui peut être soit le tireur lui-même, soit un tiers (suite à un endos).

3.2.6.2. Les moyens de paiement

Les modes et procédures de règlement des dépenses des EPLEFPA obéissent aux règles prévues par les articles [25](#) et [34](#) du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et par [l'arrêté du 24 décembre 2012](#) portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du [décret n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques.

Les modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public sont développées dans [l'instruction BOFIP-GCP-13-0017](#) du 22 juillet 2013.

3.2.6.2.1. Le paiement par virement

Le paiement par virement bancaire doit être le moyen privilégié de paiement des dépenses publiques. Conformément à [l'article 3](#) de l'arrêté du 24 décembre 2012 précité, le virement bancaire est obligatoire pour toutes les dépenses dont le montant net total dépasse un montant unitaire de 300 euros.

Les dépenses relatives aux rémunérations et à leurs accessoires sont également obligatoirement payées par virement dès lors qu'elles dépassent ce montant.

L'arrêté prévoit des dérogations à l'obligation de paiement par virement des dépenses supérieures à 300 euros. Il s'agit notamment des dépenses réglées par l'intermédiaire des régisseurs, ou des paiements effectués au profit d'un créancier justifiant qu'il n'est pas titulaire d'un compte de dépôt du fait, soit de la clôture de son compte à l'initiative de sa banque, soit du refus d'ouverture de compte par les établissements financiers et dans l'attente de l'exercice du droit au compte.

3.2.6.2.2. Paiement par chèque

La réglementation relative aux moyens de paiement des organismes publics prévoit que le recours au paiement par chèque doit être limité en raison des risques et des charges que ce moyen de paiement comporte. Ainsi, [l'article 2 e\) de l'arrêté du 24 décembre 2012](#) précité, prévoit que le paiement par chèque tiré sur le compte de dépôt de fonds au Trésor n'est autorisé que dans les cas définis par le directeur général des finances publiques.

3.2.6.2.3. Le paiement en numéraire

Le paiement en numéraire est plafonné à 300 euros par opération, pour toutes les dépenses publiques. Toutefois, les opérations de trésorerie, telles que la reconstitution de l'avance du régisseur ou le retrait d'espèces sur le compte au Trésor ne constituent pas des dépenses et sont donc exclues de ce seuil.

3.2.6.2.4. Le paiement par carte

Seuls les agents comptables et les régisseurs d'EPLEFPA peuvent être titulaires d'une carte bancaire adossée au compte de dépôt de fonds au Trésor ouvert au nom de l'établissement public ou au nom de la régie. Les ordonnateurs ne peuvent pas être dotés d'une carte bancaire, qu'elle soit adossée au compte de dépôt de fonds au Trésor ou à un compte dans un autre établissement bancaire.

La carte délivrée est une carte bancaire professionnelle « Trésor Public » à débit immédiat d'une durée de validité de deux ans. Elle peut être nationale ou internationale. Elle comporte le nom du porteur de la carte ainsi que le nom de l'EPLEFPA. Elle est strictement personnelle et son utilisation est réservée à son porteur. En cas de changement d'agent comptable ou de régisseur, la carte doit être restituée au teneur du compte et le contrat résilié. Le teneur de compte doit établir un procès-verbal de destruction de la carte. La carte est soumise à une cotisation annuelle directement prélevée sur le compte de dépôt de fonds au Trésor.

Dans le cas d'une régie temporaire (par exemple pour un voyage scolaire), il convient de demander la résiliation de la carte et de la restituer dès la clôture de la régie afin, notamment, de pouvoir bénéficier du remboursement au prorata de la cotisation.

En application de [l'article 3](#) de l'arrêté du 24 décembre 2012 précité, le montant par opération des paiements par carte bancaire ne doit pas excéder le seuil de 5000 euros.

Le paiement par carte bancaire peut revêtir deux formes : le paiement de proximité (paiement sur place) et le paiement à distance :

- Le paiement de proximité permet d'utiliser la carte pour effectuer des transactions chez un commerçant sur un terminal de paiement électronique (TPE) ou un automate (par exemple un distributeur de billets d'entrée). La carte bancaire permet également d'effectuer des retraits d'espèces dans les distributeurs automatiques de billet ou au guichet d'une agence bancaire (cash advance). Les conditions d'utilisation de la carte doivent être précisées lors de la signature du contrat. A l'instar des factures délivrées par les commerçants, le ticket de retrait délivré par le DAB ne constitue pas une pièce justificative de la dépense.

- Le paiement par carte bancaire à distance repose sur la communication par le porteur de la carte (régisseur ou agent comptable) des seules coordonnées de sa carte (numéro, date de validité et les trois derniers chiffres figurant sur le panonceau signature au verso de la carte), par correspondance, téléphone ou internet. La mise en œuvre du paiement par carte bancaire à distance, notamment par l'intermédiaire du réseau internet, nécessite le respect de précautions particulières, compte tenu des risques inhérents à ce mode de paiement. Plus particulièrement, il est indispensable que le relevé du compte auquel est attachée la carte soit vérifié régulièrement. Le porteur dispose d'un délai de réclamation de 120 jours, à compter de la date de l'opération en cause, pour adresser une réclamation écrite à son teneur de compte.

Le paiement par carte bancaire, sur place ou à distance, ne dispense pas l'agent comptable ou le régisseur de produire les pièces justificatives prévues par les nomenclatures en vigueur. Cependant, [l'instruction n°10-003 M9](#) du 29 janvier 2010 relative à la modernisation des procédures de dépenses permet aux comptables de payer une dépense suite à une commande passée sur Internet au vu de l'édition de l'accusé de réception de la commande ([arrêté du 22 décembre 2017](#) fixant la liste des dépenses des établissements publics locaux d'enseignement, des établissements publics locaux de formation professionnelle agricoles, des établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive dont le paiement peut intervenir avant service fait). Le paiement par carte bancaire à distance est effectué dans la plupart des cas à la commande et déroge au principe du paiement après service fait et/ou au principe du paiement après ordonnancement. Le paiement par carte bancaire à distance doit donc, dans ces hypothèses, être réalisé pour les natures de dépenses pour lesquelles une dérogation est autorisée par [l'instruction du 29 janvier 2010](#) précitée.

[L'article 2](#) de l'arrêté du 24 décembre 2012 modifié, prévoit que les dépenses publiques puissent être payées au moyen :

- d'une carte d'achat selon les modalités fixées par [l'article 10](#) du même arrêté ;
- d'autres cartes de paiement sur autorisation préalable du directeur général des finances publiques.

3.2.6.2.5. Le prélèvement automatique

Le paiement des dépenses publiques par prélèvement automatique est autorisé par [l'article 2](#) de l'arrêté du 24 décembre 2012 précité. Le prélèvement est un moyen de paiement adapté aux règlements récurrents.

Le prélèvement automatique est un moyen de paiement automatisé qui permet au créancier d'agir directement sur le compte du débiteur, sous réserve de disposer de son autorisation préalable et permanente.

Le prélèvement peut être mis en place pour le paiement des dépenses suivantes :

- des dépenses après service fait et après ordonnancement préalable ;
- des dépenses payables sans ordonnancement préalable, quel que soit leur montant (cf. paragraphe 3.2.4.9) ;
- des dépenses payables après ordonnancement et avant service fait (cf. paragraphe 3.2.4.10).

Des tentatives de fraudes ou des erreurs ont parfois lieu en matière de prélèvement automatique. Les agents comptables doivent donc vérifier les opérations de prélèvement opérées sur le compte qui sont nécessairement autorisées par une convention. Toute irrégularité constatée doit être signalée au teneur de compte et faire l'objet d'un dépôt de plainte en cas de fraude.

3.2.6.2.6. Les offres réelles et les consignations

En application de [l'article 39](#) du décret du 7 novembre 2012, et de [l'article 9](#) de l'arrêté du 24 décembre 2012 précité, lorsqu'un créancier refuse de recevoir paiement, la procédure d'offres réelles prévue par les [articles 1345 à 1345-3](#) du code civil peut lui être valablement faite par la présentation d'un moyen de règlement égal à la somme que l'organisme estime devoir en principal, augmentée s'il y a lieu du montant des intérêts dus et des frais lui incombant. Si le créancier refuse de recevoir le moyen de règlement, le montant est consigné. Si le créancier s'abstient d'encaisser le moyen de règlement qui lui a été remis, le montant de la créance peut être déposé, après préavis obligatoire au créancier, à la Caisse des dépôts et consignations. Ce dépôt ne sera pas effectué avant l'expiration d'un délai d'un mois écoulé depuis la notification du préavis par lettre recommandée.

Dans le cas d'action en justice, la consignation des sommes dues est possible lorsqu'un paiement est suspendu

en raison d'un litige portant sur la validité de créance. Elle est obligatoire sur décision de justice.

3.2.6.2.7. Les procédures particulières de paiement

L'article 2 de l'arrêté du 24 décembre 2012 ouvre la possibilité d'utiliser les instruments de paiement suivants :

- le chèque emploi service universel (CESU) ;
- le chèque d'accompagnement personnalisé ;
- le chèque émis par l'agence nationale pour les chèques vacances ;
- par service de transmission de fonds.

3.2.6.2.8. La carte d'achat

Les articles 2 et 10 de l'arrêté du 24 décembre 2012 prévoient que les entités publiques peuvent recourir à la carte d'achat. Le décret n°2023-209 du 27 mars 2023 relatif à l'exécution de la dépense publique par carte d'achat est applicable (arrêté du 22 mai 2023 portant application de l'article 3 du décret n°2023-209 du 27 mars 2023 relatif à l'exécution de la dépense publique par carte d'achat). Les modalités d'emploi sont décrites dans l'instruction n°05-025-M0-M9 du 21 avril 2005. La carte d'achat n'est pas à proprement parler un moyen de paiement, car son utilisation est décidée par l'ordonnateur, en général dans le cadre d'exécution d'un marché public. Cependant, la carte d'achat peut, sous certaines conditions (montant limitatif, fournisseur prédéterminé...), être utilisée pour l'exécution d'opérations d'achat auprès de fournisseurs « de proximité ». L'émetteur d'une carte d'achat ne peut être qu'un établissement de crédit ou un organisme mentionné à l'article L.518-1 du code monétaire et financier.

Les opérations effectuées avec cette carte ne sont pas enregistrées directement sur le compte de l'agent comptable. En effet, ce n'est qu'après la prise en charge du mandat que l'agent comptable effectuera le paiement à destination de l'établissement financier intermédiaire. La carte d'achat n'est pas une prestation proposée par la direction générale des finances publiques et nécessite l'ouverture d'un compte bancaire auprès de l'établissement bancaire émetteur de la carte d'achat.

3.2.6.2.9. Paiement dans le cadre d'un contrat d'affacturage

La cession d'une créance résultant de l'exécution d'un marché public (affacturage) peut obéir à deux régimes juridiques distincts : celui des cessions de droit commun (articles 1321 A 1326 du code civil) ou celui de la cession de créances professionnelles dites loi "Dailly" codifié aux articles L.313-23 A L.313-35 du code monétaire et financier (CMF).

La cession de créances "Dailly" se distingue de celle de droit commun en ce qu'elle s'applique exclusivement aux seules créances professionnelles et ne peut s'opérer qu'au bénéfice d'un établissement de crédit dit "factor" (article L.313-23 du CMF).

Dans le cadre d'un tel contrat d'affacturage, le fournisseur s'engage à transférer en pleine propriété au factor, contre paiement, des créances dont il dispose sur un tiers débiteur (en l'occurrence, le pouvoir adjudicateur) et à notifier ce transfert au tiers cédé.

Dans la continuité, pour opérer le transfert effectif des créances cédés, le factor peut recourir à deux mécanismes distincts, à savoir la cession de créances "Dailly" ou la subrogation conventionnelle par paiement (articles 1346 à 1346-5 du code civil) :

- le transfert de la créance et ses modalités de paiement dans le cadre de la subrogation conventionnelle :

Le factor adresse le paiement des créances (qu'il a sélectionnées) au titulaire, lequel lui délivre en contrepartie une quittance subrogative correspondant au montant des factures réglées. La date du transfert de propriété entre le fournisseur et le factor est celle de la quittance subrogative. Au vu de la mention subrogative portée directement sur la facture, le pouvoir adjudicateur émet la dépense au nom de l'entreprise titulaire (ou sous-traitante). Il appartient à l'agent comptable signataire de la dépense de tenir compte d'une mention subrogative devant figurer sur la facture et de la quittance subrogative datée, en cas de pluralité d'oppositions, pour régler

les sommes au factor.

- *le transfert de la créance et ses modalités de paiement dans le cadre contrat de cession de créance Daily :*
Afin de céder sa créance, le titulaire d'un marché remet au factor un bordereau contenant les énonciations prévues à [l'article L.313-23](#) du CMF. La créance est transférée dans le patrimoine du "factor" cessionnaire à compter de la date inscrite sur ce bordereau de cession. Pour payer au factor la créance ainsi transférée, le comptable doit disposer de la notification de la cession ([article R.313-17](#) du CMF) ainsi que de l'exemplaire unique ou du certificat de cessibilité ([article R.2191-58](#) du code de la commande publique). En outre, il doit s'assurer de l'existence des mentions devant figurer la facture accompagnant la dépense émise par le pouvoir adjudicateur en application de [l'article R.313-16](#) du CMF.

En tout état de cause, l'agent comptable n'a pas à être destinataire du bordereau de cession, qui n'est pas une pièce justificative du paiement. De même, il n'est pas compétent pour faire droit à une demande d'acceptation de cession de créance et doit le cas échéant la refuser. A défaut, l'acceptation signée par le comptable public est sans effet ([CAA Bordeaux, 28 déc. 1995, n° 94BX01066, Syndicat intercommunal de gestion et d'aménagement de Superbagnères](#)).

3.2.6.2.10. Opérations de dépenses à l'étranger

L'EPLFPA titulaire d'un compte de dépôt de fonds au Trésor (DFT) en métropole peut payer des dépenses à l'étranger par virement international transmis au teneur de compte DFT. La transmission peut être réalisée prioritairement sous format dématérialisé avec le transfert de fichiers informatiques dans des normes acceptées par la DGFIP, soit au moyen de l'application DVINT fournie par la DGFIP.

CHAPITRE 4 - LES RÉGIES

Dans un EPLEFPA, la diversité des activités et la démultiplication des services, sur plusieurs sites entraînent souvent la nécessité de création de régies habilitées à effectuer, pour le compte du comptable public, des opérations d'encaissement de recettes et de paiement de dépenses notamment urgentes ou de faible montant.

Pour les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole, la procédure de mise en œuvre des régies est définie par le [décret n° 2020-542](#) du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive.

4.1. INSTITUTION DES RÉGIES

4.1.1. DISPOSITIONS COMMUNES À LA CRÉATION DE TOUTES LES RÉGIES

4.1.1.1. Décision de créer une régie

[L'arrêté du 13 août 2020](#) habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes, autorise les directeurs d'établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles¹ à instituer des régies de recettes et d'avances après avis conforme du comptable public assignataire. Une régie ne doit être créée que si elle est de nature à faciliter les opérations que les usagers ou les agents devraient normalement effectuer à la caisse de l'agent comptable ou pour son compte.

4.1.1.2. Acte constitutif de la régie

L'acte constitutif doit viser :

- les textes ou les dispositions législatifs et réglementaires spécifiques à l'organisme ;
- le [décret n° 2020-542](#) du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive ;
- [l'arrêté du 13 août 2020](#) habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes précité.

Il doit préciser le(s) service(s) ou/et le(s) centre(s) de l'établissement auprès duquel est instituée la régie, ainsi que son lieu d'installation et son adresse complète.

L'acte constitutif doit préciser la nature de la régie (régie de recettes ou régie d'avances), l'objet de la régie (nature des produits à encaisser ou des dépenses à effectuer).²

4.1.1.3. Organisation matérielle et fonctionnement général

Les régisseurs doivent pouvoir exercer leurs fonctions dans des locaux aménagés pour assurer la sécurité des deniers publics, dont ils sont responsables. La sécurité doit être assurée, à la fois, par des installations matérielles appropriées, et par l'organisation de la conservation des fonds et valeurs ainsi que de leurs mouvements.

Les dispositions génériques de fonctionnement de la comptabilité des régies peuvent être précisées et adaptées

¹ Toutes les catégories d'établissements publics locaux d'enseignement sont concernées : établissements publics locaux d'enseignement, établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, établissements publics locaux d'enseignement maritime et aquacole.

² S'agissant des dépenses pouvant être payées par l'intermédiaire d'une régie d'avances dans les limites prévues par l'article 10 du décret n°2019-798 du 26 juillet 2019 relatif aux régies de recettes et d'avances des organismes publics, visé par le décret n°2020-542 du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements locaux d'enseignement et des centres de ressources d'expertise et de performance sportive.

par l'agent comptable afin de répondre aux spécificités d'organisation des régisseurs dont ils centralisent les opérations. La tenue comptable d'une régie doit répondre aux exigences et aux principes de la comptabilité publique.

Elle peut être suivie au sein d'un module dédié du système d'information comptable et financier, si ce dernier le permet. Si le nombre réduit de certaines catégories d'opérations le justifie, le régisseur peut être autorisé par l'ordonnateur ou l'agent comptable à suivre ses opérations sur un tableur

La mise en œuvre d'une application informatique doit répondre aux conditions générales suivantes :

- la mise en conformité de l'application avec les dispositions incluses dans la présente instruction ;
- le logiciel doit permettre au régisseur, à l'agent comptable et aux autorités chargés des contrôles, d'exercer pleinement leurs responsabilités, telles qu'elles sont définies par les dispositions réglementaires.

Lorsqu'un régisseur effectue des opérations de dépenses et de recettes, il doit tenir une seule comptabilité retraçant l'ensemble des opérations qu'il est habilité à effectuer.

4.1.1.4. Délai de conservation des documents

Les archives du régisseur, pièces justificatives de ces opérations, sont conservées jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la date des opérations qu'elles justifient ou en cas de procédure juridictionnelle en cours à cette date, jusqu'à l'achèvement de celle-ci.

4.1.2. DISPOSITIONS RELATIVES AU FONCTIONNEMENT DE LA RÉGIE D'AVANCES

4.1.2.1. Nature des dépenses à payer par le régisseur

L'acte constitutif de la régie énumère avec précision et de manière limitative les dépenses qui peuvent être réglées par l'intermédiaire de la régie, dans le respect des dispositions de [l'article 10](#) du décret n° 2019-798 du 26 juillet 2019 relatif aux régies de recettes et d'avances des organismes publics³ et de [l'article 1](#) de l'arrêté du 13 août 2020 :

- dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget, les dépenses non immobilisées de matériel et de fonctionnement non comprises dans un marché public passé selon une procédure formalisée ;
- la rémunération des personnels payés sur une base horaire ou à la vacation, y compris les charges sociales y afférentes, dès lors que ces rémunérations n'entrent pas dans le champ du paiement sans ordonnancement préalable des rémunérations ;
- les secours urgents et exceptionnels ;
- les frais de déplacements temporaires, y compris les avances sur ces frais ;
- dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre chargé du budget, les dépenses d'intervention et -les subventions.
- les frais exposés à l'occasion de voyages scolaires,
- les frais exposés à l'occasion des sorties effectuées sur temps scolaire.

4.1.2.2. Montant maximum de l'avance

Le montant de l'avance susceptible d'être mise à la disposition du régisseur est fixé par l'acte constitutif de la régie, dans la limite du quart du montant prévisible des dépenses annuelles à payer par le régisseur, en application de [l'article 3](#) de l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

L'avance est versée par l'agent comptable sur demande du régisseur visée par l'ordonnateur.

³ Rendu applicable par l'article 5 du décret n°2020-542 du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources et d'expertise et de performance sportive

4.1.2.3. Ouverture d'un compte de dépôt de fonds au Trésor

En application de [l'article 7](#) du décret n° 2020-542 du 7 mai 2020, les régisseurs ont l'obligation de disposer d'un compte de dépôt de fonds au Trésor (DFT). Une dérogation à titre exceptionnel est possible par décision du ministre chargé du budget.

4.1.2.4. Délai de production des pièces justificatives de dépenses

[L'article 4](#) de l'arrêté du 13 août 2020 prévoit que les pièces justificatives des dépenses payées par le régisseur sont remises à l'agent comptable de l'établissement au plus tard dans le délai d'un mois à compter de la date du paiement des dépenses.

L'acte constitutif peut prévoir un délai de transmission plus court. Une périodicité de 15 jours est conseillée afin de conserver à la régie une trésorerie suffisante permettant au régisseur d'obtenir le remboursement des dépenses payées avant épuisement de l'avance.

Le régisseur remet ses justifications :

- en tout état de cause le 31 décembre de chaque année ;
- en cas de changement de régisseur ;
- lorsque la régie est supprimée.

4.1.3. DISPOSITIONS RELATIVES AU FONCTIONNEMENT DE LA RÉGIE DE RECETTES

Généralement, c'est le caractère de recettes au comptant c'est-à-dire la simultanéité entre la constatation du produit et son encaissement qui doit être pris en compte pour justifier le recours à la régie.

4.1.3.1. Nature des recettes à encaisser

Le régisseur ne peut percevoir que les recettes limitativement énumérées dans l'acte constitutif. Sont notamment susceptibles d'être encaissées par l'intermédiaire d'une régie de recettes les produits issus :

- de la vente de documents et publications ;
- de la vente des objets et produits fabriqués par les ateliers technologiques et pédagogiques ;
- de la vente au détail des produits de l'exploitation agricole ;
- des prestations de services, analyses, remboursement d'objets et frais divers ;
- de l'encaissement des prix de repas et d'hébergement des personnels, des stagiaires, apprentis et hôtes de passage ;
- de la vente de tickets-repas ;
- du remboursement de communications téléphoniques ;
- des droits de diplômes, de certificats, d'examens, d'inscription à des cours.

4.1.3.2. Fonds de caisse du régisseur et limitation de l'encaisse⁴

L'acte constitutif de la régie prévoit :

- le montant du fonds de caisse permanent en espèces du régisseur (fixé d'un commun accord entre le directeur et l'agent comptable et au minimum 50 euros) ;
- le plafond d'encaisse ;
- les conditions de versement des recettes en numéraire.

Le fonds de caisse est le montant en numéraire mis à la disposition du régisseur pour lui permettre de rendre la monnaie sur les recettes encaissées en numéraire.

Le fonds de caisse est conservé par le régisseur et déduit du montant maximum de l'encaisse au-delà duquel les recettes doivent être reversées à l'agent comptable.

⁴ Articles 6 et 7 de l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

L'intérêt de la trésorerie de l'établissement et le souci d'éviter les risques de pertes, d'erreurs, vols ou détournements, incite à fixer le montant maximum de l'encaisse au niveau le plus bas compatible avec le besoin du service.

Les régisseurs sont tenus de verser au moins une fois par mois les recettes encaissées par leurs soins à l'agent comptable.

4.2. NOMINATION DU RÉGISSEUR

4.2.1. AUTORITÉ QUALIFIÉE POUR NOMMER LE RÉGISSEUR

Le régisseur est nommé par décision de l'ordonnateur de l'établissement après avis conforme de l'agent comptable.

Le régisseur est en général choisi parmi les personnels du service auprès duquel est institué la régie, dans le respect de la règle de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. En effet, il est interdit de confier les fonctions de régisseur à un agent exerçant les fonctions d'ordonnateur ou ayant reçu délégation à cet effet⁵. Toutefois, il est possible de déroger à cette interdiction dans les conditions prévues à [l'article 9](#) de l'arrêté du 13 août 2020 habilitant les ordonnateurs des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive à instituer des régies d'avances et de recettes.

Il est recommandé de choisir comme régisseurs les personnes qui disposent de connaissances en matière de comptabilité.

4.2.2. INSTALLATION DU RÉGISSEUR

L'entrée en fonction des régisseurs est subordonnée à l'accomplissement d'un certain nombre de formalités dont l'accréditation auprès de l'agent comptable.

L'ordonnateur adresse à l'agent comptable une ampliation de l'acte de nomination du régisseur et le spécimen de la signature. Il appartient au régisseur de prendre contact avec l'agent comptable pour arrêter les modalités pratiques de fonctionnement de sa régie.

Pour sa part, l'agent comptable doit apporter son aide au régisseur notamment pour l'organisation de sa comptabilité, l'ouverture des comptes et les modalités d'exécution des opérations.

4.2.3. DÉSIGNATION DE MANDATAIRE SUPPLÉANT, MANDATAIRES ORDINAIRES OU RÉGISSEUR INTÉRIMAIRE

4.2.3.1. Le mandataire suppléant

En application de [l'article 6](#) du décret du 26 juillet 2019⁶, le régisseur titulaire est assisté d'un mandataire suppléant afin d'assurer son remplacement pour l'ensemble des opérations de la régie et pour une durée ne pouvant excéder deux mois (en cas d'absence pour maladie, congé ou tout autre empêchement exceptionnel). Le mandataire suppléant est nommé dans les mêmes conditions que le régisseur et assure durant cette période d'activité toutes les responsabilités d'un régisseur titulaire.

Il peut percevoir une indemnité de maniement de fonds au prorata de ses jours d'activité, octroyée dans l'acte de nomination.

Le remplacement du régisseur titulaire par le mandataire suppléant entraîne l'arrêt des écritures de la régie.

⁵ Article 3 du décret n°2020-542 du 7 mai 2020 relatif aux régies de recettes et d'avances instituées auprès des établissements publics locaux d'enseignement et des centres de ressources, d'expertise et de performance sportive

⁶ Rendu applicable par l'article 3 du décret 2020-542 du 7 mai 2020

Lorsque le régisseur titulaire remet sa caisse, les valeurs et les justifications au mandataire suppléant, ou inversement, il est établi un procès-verbal de reconnaissance daté et signé contradictoirement, de manière à délimiter éventuellement le partage de responsabilités. Il est établi au moins en trois exemplaires, dont un est adressé à l'agent comptable.

Lorsque le régisseur titulaire ou le mandataire suppléant ne peut assister lui-même à la remise de service, la prise en charge est faite obligatoirement et le procès-verbal établi en présence de l'ordonnateur, de l'agent comptable ou de leurs représentants.

À défaut de ces formalités et dans le cas où le mandataire suppléant exercerait ses fonctions au-delà des délais autorisés, l'agent comptable devrait, sous sa responsabilité, refuser de renouveler l'avance et d'approvisionner la régie en tickets, formules, etc.

En outre, le régisseur titulaire ou le mandataire suppléant qui se dessaisirait de sa caisse, ses valeurs ou ses justifications sans provoquer l'établissement d'un procès-verbal de remises resterait responsable des erreurs ou irrégularités éventuellement commises.

4.2.3.2. Les mandataires « ordinaires »

En application de [l'article 6](#) du décret du 26 juillet 2019⁷, les régisseurs ont la faculté de désigner, sous leur responsabilité et après autorisation de l'ordonnateur, un mandataire. Le recours à des mandataires doit être prévu dans l'acte constitutif de la régie.

Les conditions particulières de recouvrement de certains droits et de paiement de certaines dépenses peuvent justifier que celles-ci soient réalisées par d'autres personnes habilitées qui interviennent en qualité de mandataires pour le compte et sous la responsabilité du régisseur (pour le règlement de dépenses lors d'un voyage scolaire à l'étranger, par exemple).

En tout état de cause, la délégation est personnelle et ne doit être consentie par le régisseur titulaire qu'à un agent présentant les garanties nécessaires.

Une procuration, définissant les pouvoirs confiés au mandataire, est visée par l'agent comptable qui doit veiller à ce que la qualité du mandataire réponde à la valeur du service attendu. Les dépenses et/ou les recettes que le mandataire d'un régisseur est ainsi autorisé à payer et/ou à encaisser doivent être expressément déterminées dans la procuration.

Le régisseur titulaire informe l'ordonnateur de la désignation d'un mandataire en lui adressant la copie de la procuration ainsi que le spécimen de la signature du mandataire.

Le mandataire assure le service en se conformant aux dispositions du mandat et aux règles de fonctionnement de la régie. Il doit verser fréquemment (tous les huit jours au maximum) les fonds ou les pièces justificatives qu'il détient au régisseur titulaire qui les centralise et les intègre dans sa comptabilité.

Les opérations effectuées par le mandataire engagent la responsabilité du régisseur titulaire. Le mandataire est donc tenu de rendre compte de sa gestion au régisseur et doit, à ce titre, tenir une comptabilité simplifiée.

Le mandataire ne peut exercer ses fonctions dans le cas d'une absence du régisseur titulaire que pendant deux mois au maximum. Dans le cas d'une absence supérieure à deux mois, il convient de procéder à la nomination d'un nouveau régisseur ou d'un intérimaire.

4.2.3.3. Le régisseur intérimaire

La nomination d'un régisseur intérimaire intervient dans les cas suivants :

- cessation des fonctions du régisseur sans qu'un remplaçant titulaire ait été nommé ;
- absence du régisseur pour une durée supérieure à deux mois s'il a été constitué un mandataire ;
- absence du régisseur, même inférieure à deux mois, s'il n'a pas été constitué de mandataire suppléant (absence de nomination de mandataire suppléant soumis à dérogation).

⁷ Rendu applicable par l'article 3 du décret n°2020-542 du 7 mai 2020

Le régisseur intérimaire est nommé dans les mêmes conditions que le régisseur. L'ordonnateur notifie la signature du régisseur intérimaire à l'agent comptable.

Le régisseur intérimaire est installé dans ses fonctions dans les mêmes conditions que le régisseur titulaire, sauf si c'est l'ancien titulaire qui devient intérimaire (cas du régisseur mis à la retraite mais désigné comme intérimaire en attendant l'installation du nouveau titulaire). Dans ce cas, il n'est pas procédé aux formalités d'installation.

Le régisseur intérimaire peut bénéficier d'une indemnité de maniement de fonds.

L'intérim des fonctions de régisseur ne saurait excéder six mois, renouvelable une fois. À défaut de nomination d'un régisseur titulaire à l'expiration de ce délai, l'agent comptable en réfère à la DGFIP⁸.

Dans le cas d'une cessation brusque des fonctions d'un régisseur titulaire et afin d'éviter toute interruption dans le service, le mandataire du régisseur pourra être désigné par l'ordonnateur, dans les régies importantes, comme « intérimaire de droit » en attendant la désignation d'un régisseur intérimaire.

4.2.3.4. Interdiction des sous régisseurs

Le [décret n° 2020-542](#) du 7 mai 2020 ne prévoit pas la possibilité pour les régisseurs des établissements publics de faire effectuer des opérations par des sous-régisseurs placés sous leurs ordres.

4.2.4. LES AUTRES FORMALITÉS

4.2.4.1. La remise de service

L'installation du nouveau régisseur, dans une régie déjà existante, entraîne notamment la remise à cet agent :

- du numéraire et des effets bancaires ;
- des pièces de dépenses payées non encore adressées à l'ordonnateur ou devant faire l'objet d'une régularisation ;
- des carnets de chèques de dépôt de fonds au Trésor et des carnets de chèques bancaires en cas de dérogation accordée ;
- des registres à souches ou de tout autre document en tenant lieu. En principe, les régisseurs de recettes délivrent, pour les recettes perçues en numéraire des tickets ou des quittances extraites d'un registre à souches, présentant une numérotation continue. Ce registre ou tout document présentant les mêmes garanties, notamment par une numérotation continue, lui sont remis sur sa demande par l'agent comptable ;
- de tous les autres registres et documents ainsi que des archives de la régie ;
- des valeurs inactives ;
- des relevés de compteurs des machines et des appareils enregistreurs.

L'ordonnateur informe l'agent comptable de la date de la remise de service. Celle-ci est effectuée en présence de l'ordonnateur et de l'agent comptable ou de leurs représentants. Un procès-verbal, établi en quatre exemplaires, fait apparaître la situation des écritures de la régie. Le procès-verbal est signé par l'ordonnateur, l'agent comptable, le régisseur sortant, et le régisseur entrant. Un exemplaire du procès-verbal est remis à chacun des signataires.

Exceptionnellement, les régisseurs entrant et sortant peuvent, sur autorisation de l'ordonnateur, se faire représenter par des mandataires.

Lorsqu'exceptionnellement le fonctionnement de la régie ne peut être assuré par le régisseur sortant jusqu'à ce que le régisseur entrant soit régulièrement installé l'agent comptable peut néanmoins autoriser la remise de service et l'intervention du nouveau régisseur pour les opérations urgentes, notamment pour l'encaissement de recettes. Dans ce cas, il appartient à l'agent comptable de fixer les limites de l'intervention du régisseur, compte tenu des nécessités du service.

⁸ Bureau des opérateurs de l'Etat

4.2.4.2. Le compte de dépôt de fonds au trésor

Le régisseur entrant doit procéder, auprès de la direction locale des finances publiques teneuse du compte DFT de la régie, aux formalités relatives au changement de titulaire du compte de dépôt de fonds.

4.3. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES D'AVANCES

4.3.1. PRINCIPE

Le régisseur ne peut payer que les dépenses limitativement énumérées par l'acte constitutif de la régie et dans les limites prévues à [l'article 10](#) du décret du 26 juillet 2019. A défaut, il pourrait être considéré comme comptable de fait.

Les dépenses sont rattachées à l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées.

La comptabilité des opérations de dépenses des régies doit permettre de dégager à tout moment la situation de l'avance reçue et de retracer toutes les dépenses que le régisseur est habilité à payer par l'acte constitutif de la régie. Elle est retracée en fonction des modes de règlement des dépenses prévus par l'acte de création de la régie. La production périodique des pièces justificatives des dépenses du régisseur permet la reconstitution régulière de l'avance par l'agent comptable.

4.3.2. VERSEMENT DE L'AVANCE

Le montant de l'avance versée au régisseur est porté dans les écritures de l'agent comptable au débit d'un compte de trésorerie. L'agent comptable suit séparément les opérations comptables de chaque régie.

4.3.3. RÔLE DU RÉGISSEUR

Le régisseur est tenu d'exercer les mêmes contrôles que l'agent comptable en matière de dépenses, tels que prévus aux articles [19](#) et [20](#) du décret du 7 novembre 2012, à l'exception du contrôle de la disponibilité des crédits.

Le régisseur, dans le cadre des dépenses limitativement énumérées, exerce un contrôle sur :

- la qualité de la personne signataire : l'ordonnateur ou son délégataire ;
- le régisseur ne peut payer une dépense qu'au vu d'un ordre donné par écrit et revêtu de la signature de la personne habilitée à liquider la dépense ou à arrêter les sommes dues aux créanciers ;
- la validité de la créance : attestation du service fait et production des justificatifs ;
- le caractère libératoire du règlement : lorsque le paiement est effectué en numéraire, le régisseur doit s'assurer de l'identité de la partie prenante ainsi que de sa capacité à donner un acquit juridiquement valable. A cet effet, il doit exiger la production, de la carte nationale d'identité ou tout autre document officiel.

Le régisseur peut effectuer des paiements à des mandataires, toutefois, il est recommandé de se rapprocher de l'agent comptable pour tout paiement à un tiers autre que le bénéficiaire lui-même, qui constitue potentiellement un paiement contentieux.

Le régisseur ne doit pas accepter d'opposition ou de saisies-arrêts. L'agent comptable a seule qualité pour les recevoir. L'agent comptable qui reçoit une opposition sur une dépense payable par le régisseur avertit aussitôt ce dernier qui se trouve dessaisi du règlement de la dépense en cause.

Lorsque toutes les conditions réglementaires lui paraissent remplies, le régisseur vise la dépense, et la met en paiement. Lorsque des erreurs, omissions ou irrégularités ont été constatées par le régisseur, celui-ci doit surseoir au paiement de la dépense et renvoyer les pièces à l'ordonnateur pour régularisation.

4.3.4. MODALITÉS DE RÈGLEMENT

Les régies sont en principe créées pour effectuer des paiements en numéraire, pour des montants qui ne peuvent excéder 300 euros⁹. Le régisseur est tenu de faire l'appoint et, par conséquent, de se procurer le numéraire pour verser exactement la somme dont il assure le règlement. Toutefois, les régisseurs peuvent également effectuer des paiements selon différents modes de règlement décrits au paragraphe 3.2.6.2 du titre II de la présente instruction.

Il appartient aux régisseurs de se conformer strictement à la réglementation dont les modalités sont développées dans [l'instruction BOFIP GCP-13-0017](#) du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

4.3.5. RECONSTITUTION DE L'AVANCE

Les justifications correspondantes aux dépenses réglées par le régisseur sont transmises selon la périodicité prévue dans l'acte constitutif à l'ordonnateur qui, après vérification, procède à l'ordonnancement des dépenses ainsi réglées. Les pièces justificatives des dépenses sont transmises au minimum une fois par mois, une périodicité de 15 jours devant être privilégiée.

Cet ordonnancement parvient ensuite au comptable qui procède au visa des dépenses selon la réglementation en vigueur. Si ces pièces de dépenses n'appellent aucune observation, l'agent comptable procède à la reconstitution de l'avance.

Si les justifications produites par le régisseur sont insuffisantes ou irrégulières, elles sont rejetées par l'ordonnateur pour régularisation éventuelle.

L'ordonnateur doit prendre toutes dispositions utiles pour que l'ordonnancement des dépenses payées dans les derniers jours de l'année intervienne dans le cadre de l'année du paiement.

Le régisseur doit arrêter les comptes de sa régie au 31 décembre de chaque année et justifier de ses opérations à l'agent comptable.

4.4. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES DE RECETTES

4.4.1. PRINCIPE

Les recettes que le régisseur est autorisé à encaisser sont énumérées par l'acte constitutif de la régie. L'encaissement de recettes non autorisées dans l'acte de création de la régie est susceptible de constituer une gestion de fait.

Le régisseur est également responsable des contrôles qu'il est tenu d'exercer en matière de recettes dans les mêmes conditions que celles qui sont prévues pour les comptables publics par [l'article 19](#) du décret du 7 novembre 2012.

Les recettes sont rattachées à l'exercice au cours duquel elles ont été effectuées.

En règle générale, les encaissements peuvent concerner :

- soit des droits au comptant que le régisseur liquide lui-même ;
- soit des produits encaissés après intervention d'un service liquidateur.

Dans le premier cas, le régisseur est responsable des calculs de la liquidation de la recette.

Dans le second cas, la liquidation est réalisée par le service liquidateur.

⁹ Arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques.

Si le débiteur ne se libère pas de sa dette à la date à laquelle le versement aurait dû être effectué, le régisseur en informe l'ordonnateur. En cas d'échec d'un recouvrement amiable de la créance, le régisseur n'ayant qualité ni pour accorder des délais de paiement ni pour exercer des poursuites contentieuses, il appartient à l'ordonnateur d'émettre à l'encontre du redevable défaillant un ordre de recettes dont le recouvrement est confié à l'agent comptable.

La comptabilité des opérations de recettes des régies doit permettre de dégager à tout moment le solde de la caisse et des valeurs et de retracer toutes les recettes que le régisseur est habilité à encaisser par l'acte constitutif de la régie. Elle est retracée en fonction des modes de perception des droits prévus dans l'acte constitutif. Elle est périodiquement apurée par le versement des disponibilités et des justifications de recettes à l'agent comptable.

4.4.2. MODALITÉS D'ENCAISSEMENT DES RECETTES

Les régisseurs de recettes encaissent les recettes réglées par les redevables dans les mêmes conditions que les comptables publics¹⁰.

4.4.2.1. Encaissements en numéraire

En contrepartie des paiements en numéraire, le régisseur est tenu, lorsqu'il ne remet pas de tickets ou autres formules, de délivrer immédiatement une quittance extraite d'un carnet de quittances à souches qui ne peut lui être remis que par le comptable, qui le vise et le paraphe préalablement. Ce journal à souches est arrêté et visé par le comptable lors de chaque remise de service entre régisseurs et lors des vérifications sur place.

Le recours par la régie à des moyens informatiques doit être privilégiée. Cette solution doit permettre de sauvegarder les prérogatives du régisseur et tout particulièrement celles afférentes aux contrôles qui lui incombent et des justifications qu'il doit produire.

4.4.2.2. Encaissements par chèques bancaires

Les régisseurs doivent accepter les effets bancaires qui leur sont remis en paiement, qu'ils soient établis au profit de la régie de l'établissement, du comptable ou de l'établissement intéressé.

Les chèques sont libellés à l'ordre de la régie ou du régisseur suivi d'un nom de l'établissement.

Les chèques remis en paiement de droits au comptant doivent être des chèques de banque pour les règlements d'un montant supérieur à 1000 euros, conformément à [l'instruction BOFIP GCP n°13-0017](#) du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public local.

Les régisseurs ne sont jamais chargés de suivre le recouvrement des chèques impayés. Leur responsabilité ne peut être mise en cause que s'ils ont négligé de se faire justifier l'identité et le domicile de la partie versante. Ces informations doivent être notées au dos du chèque.

Doivent être renvoyés, les chèques :

- non signés, non datés, ou datés à une date telle qu'il est à présumer que l'encaissement ne pourra être effectué dans le délai légal ;
- émis au nom personnel du régisseur ;
- concernant un autre comptable ou régisseur.

Les chèques sans provision rejetés après encaissement nécessitent un suivi attentif de la part du comptable qui en assure l'apurement.

4.4.2.3. ENCAISSEMENTS DES RECETTES PAR CARTES BANCAIRES

Le choix de la mise en place d'un dispositif d'encaissement par carte bancaire relève de la compétence de l'ordonnateur.

¹⁰ article 8 du décret n°2019-798 du 26 juillet 2019 relatif aux régies de recettes et d'avances des organismes publics, rendu applicable par l'article 4 du décret n° 2020-542 du 7 mai 2020.

L'adhésion au système d'encaissement par carte bancaire implique la prise en charge par l'EPLEFPA des coûts d'investissement et de fonctionnement du dispositif choisi et une adhésion au système d'encaissement par carte bancaire auprès du teneur de compte.

L'encaissement des recettes par cartes bancaires est autorisé dans les conditions prescrites par [l'instruction n°05-036-A8-K1-M](#) du 1er septembre 2005.

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

Les modalités techniques sont décrites dans [l'instruction du 1er septembre 2005 précitée](#) :

- l'encaissement en mode de proximité s'effectue à partir d'un terminal de paiement électronique (TPE) ;
- l'encaissement à distance par correspondance ou par téléphone s'effectue par la saisie des coordonnées de la carte sur un TPE muni d'un logiciel spécifique vente à distance (VAD) ;
- l'encaissement par internet nécessite de recourir à un prestataire fournisseur d'un module de paiement par carte bancaire sécurisé et certifié 3D SECURE (également appelé VADS ou vente à distance sécurisée).

Sur le plan administratif, il convient de remettre à l'ordonnateur un formulaire d'adhésion au système d'encaissement par carte bancaire et un exemplaire du contrat d'acceptation des encaissements par carte bancaire adapté au mode d'encaissement souhaité. Ces documents sont disponibles auprès du correspondant moyens de paiement des DRFiP /DDFiP.

4.4.2.4. Recouvrements effectués à l'aide de machines enregistreuses

Les recouvrements effectués par le régisseur peuvent être constatés par un appareil enregistreur, à condition qu'il offre toutes les garanties désirables pour le contrôle.

4.4.3. VERSEMENTS DE RECETTES À L'AGENT COMPTABLE

4.4.3.1. Versements en espèces

Au moins une fois par mois, ou lorsque le montant de son encaisse atteint le maximum constitutif de la régie, et, en tout état de cause, le 31 décembre, le régisseur verse, la totalité des espèces qu'il détient, à l'exception du fonds de caisse :

- sur son compte de dépôt ;
- directement à l'agent comptable si son versement ne répond pas au montant minimum pouvant être déposé dans le cadre du marché retrait/dépôt ou s'il ne dispose pas de comptes de dépôt, (soumis à dérogation), auquel cas ce dernier lui délivre une déclaration de recette ou une quittance que le régisseur conserve à l'appui de sa comptabilité.

Dans l'hypothèse d'un écart de comptage négatif sur dépôt d'espèces lors d'un dépôt auprès de La banque postale (montant encaissé inférieur à celui annoncé par l'EPLE), l'écart est répercuté sur le compte DFT de l'EPLE qui doit procéder à l'apurement du déficit. Pour rappel, pour les régisseurs des EPLEFPA, les manquants financiers sont dans ce cas pris en charge par l'organisme¹¹.

4.4.3.2. Versements des effets bancaires

Les chèques établis à l'ordre du régisseur sont remis à l'encaissement dès le lendemain de leur réception. Les chèques et ordres de virement bancaires sont adressés à l'agent comptable après avoir été récapitulés sur bordereau indiquant les dates, numéros et montants des effets ainsi que l'établissement bancaire tiré.

Le bordereau est daté et signé par le régisseur qui en conserve un double à l'appui de sa comptabilité. L'agent comptable en accuse réception.

¹¹Les [articles 173-1](#) et suivants du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique concernant expressément les agents comptables des EPLEFPA, les manquants financiers résultant de fautes ou erreurs de leur part sont pris en charge partiellement ou totalement par l'Etat.

L'attention du régisseur est appelée sur la nécessité d'effectuer avec diligence les transmissions ou dépôt de chèques, sa responsabilité pouvant être engagée dans le cas où, par suite d'un retard et la provision ayant péri par le fait du tiré, aucun recours ne pourrait être exercé contre le tireur ou les endosseurs.

4.4.3.3. OPERATIONS DE FIN DE MOIS

Tous les mois, le régisseur établit un état faisant ressortir, par nature, le montant des recettes encaissées au cours du mois et rappelant les différents versements effectués pendant la même période. Cet état est adressé par le régisseur en un exemplaire à l'ordonnateur et à l'agent comptable. Il peut être dématérialisé.

4.4.4. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE

4.4.4.1. Opérations effectuées en cours de mois

Les versements de numéraire faits directement à sa caisse, ainsi que les versements d'effets bancaires sont imputés par l'agent comptable, au fur et à mesure de la constatation des opérations, au crédit d'un compte d'attente.

Les effets bancaires reçus des régisseurs sont encaissés par l'agent comptable dans les mêmes conditions que ceux qu'il reçoit directement.

Les sommes perçues à tort par le régisseur sont remboursées par l'agent comptable.

4.4.4.2. Opérations de fin de mois

Le régisseur provoque l'émission des titres de recettes correspondants par l'ordonnateur auquel il remet, après l'avoir visé, un exemplaire du relevé des recettes. L'ordonnateur doit joindre ce relevé et les pièces justificatives remises par le régisseur aux titres de recettes ainsi établis.

A la réception de l'état mensuel et des pièces adressés par le régisseur, l'agent comptable procède à la vérification des opérations effectuées.

Après accord sur le montant des recettes, l'agent comptable débite le compte d'attente et crédite le ou les comptes d'imputation définitive et le cas échéant, un compte de tiers à concurrence du montant des restitutions à effectuer.

4.4.5. CESSATION DES OPÉRATIONS DE LA RÉGIE DE RECETTES

Lorsque la régie de recettes cesse ses opérations, le régisseur verse à l'agent comptable la totalité de sa caisse.

Après avoir effectué le dernier virement au crédit du compte de dépôts de fonds au Trésor de l'agent comptable, le régisseur adresse une demande de clôture de son compte au service teneur du compte.

Le régisseur restitue le ou les registres à souches à l'agent comptable qui le lui avait remis. Il fait parvenir également à l'agent comptable les tickets, et tous autres documents destinés à l'encaissement de recettes.

4.5. CONTRÔLE DES RÉGIES

Aux termes de [l'article 16](#) du décret du 26 juillet 2019¹², « *les régisseurs sont soumis aux contrôles du comptable public assignataire et de l'ordonnateur ou de son délégué, auprès desquels ils sont placés. Les régisseurs sont également soumis aux vérifications des autorités habilitées à contrôler sur place le comptable public assignataire, ou encore l'ordonnateur ou son délégué, auprès desquels ils sont placés* ».

Les régisseurs des EPLEFPA sont en outre soumis au contrôle de l'Inspection de l'enseignement agricole.

¹² Rendu applicable par l'article 7 du décret n°2020-542 du 7 mai 2020

Ces contrôles sont administratifs et comptables.

4.5.1. CONTRÔLE ADMINISTRATIF

4.5.1.1. Contrôle de l'ordonnateur

L'ordonnateur ouvre un dossier pour chaque régie dans lequel il conserve un exemplaire de l'acte constitutif de la régie, de l'acte de nomination du régisseur et de la décision relative à l'indemnité de manquement de fonds du régisseur, des procès-verbaux de vérification effectués par ses soins, ainsi que de toutes correspondances afférentes au fonctionnement de la régie et à la gestion du régisseur.

4.5.1.2. Contrôle de l'agent comptable

L'agent comptable doit également ouvrir pour chaque régie un dossier comprenant les mêmes documents que ceux prévus pour le dossier de l'ordonnateur et en outre :

- les procès-verbaux de vérification de la régie et éventuellement les résumés de vérification ;
- les procès-verbaux de remise de service ;
- les demandes d'avances du régisseur d'avances.

4.5.2. CONTRÔLE COMPTABLE

Les contrôles comptables sont exercés soit sur les pièces et documents adressés par les régisseurs, soit sur place.

4.5.2.1. Contrôle sur pièces exercé par l'ordonnateur

4.5.2.1.1. En matière de régies de recettes

L'ordonnateur s'assure de l'encaissement normal des produits au vu des états de versement qui lui sont adressés périodiquement par le régisseur. Après contrôle du bordereau, il appose sur celui-ci son visa. Il peut se faire communiquer les registres à souches pour vérifier les encaissements en numéraire.

4.5.2.1.2. En matière de régies d'avances

L'ordonnateur exerce les mêmes contrôles que ceux qui lui incombent pour les dépenses payées après ordonnancement. Il s'assure en outre que les pièces sont bien revêtues de l'acquit libératoire ou de la mention en tenant lieu. L'ordonnateur s'assure également que le régisseur intervient seulement pour les opérations prévues par l'acte constitutif de la régie et dans les conditions qu'il fixe.

Dans tous les cas, il veille à la régularisation par le régisseur des opérations rejetées par le comptable public.

4.5.2.2. Contrôle sur pièces exercé par l'agent comptable

Le contrôle sur pièces doit porter principalement sur l'examen de la balance des comptes de la régie et des pièces justificatives.

4.5.2.2.1. En matière de régies de recettes

L'agent comptable contrôle l'exactitude des bordereaux de versement de recettes établis par le régisseur. Il peut demander au régisseur de lui communiquer les registres à souches entièrement utilisés afin de procéder à tous contrôles utiles, ou de justifier des valeurs qu'il conserve en solde. Il s'assure, lors des versements, que le régisseur respecte les périodicités et le plafond d'encaisse prévus par l'acte constitutif.

4.5.2.2.2. En matière de régies d'avances

Les pièces justificatives de dépenses font l'objet de la part de l'agent comptable des mêmes contrôles que ceux exercés en ce qui concerne les dépenses assignées sur sa caisse. L'agent comptable vérifie en outre que le

régisser ne règle que des dépenses prévues par l'acte constitutif et qu'il effectue les versements des pièces justificatives selon la périodicité fixée.

4.5.2.3. Contrôle sur place

4.5.2.3.1. Modalités d'exercice

Toutes les vérifications sur place doivent être effectuées à l'improviste. L'ordonnateur, l'agent comptable, ainsi que toute autorité habilitée à effectuer le contrôle peuvent désigner un agent placé sous leur autorité pour exercer le contrôle à leur place. Cet agent doit être muni d'une autorisation qu'il doit produire au régisseur.

La vérification comporte en particulier la reconnaissance des fonds, des valeurs de caisse, des tickets, vignettes et autres formules, et le visa des registres et carnets préalablement arrêtés. Elle porte également sur la tenue de la comptabilité, sur la justification des soldes des comptes, sur le classement des pièces justificatives, aussi bien que sur leur régularité, sur le respect du plafond maximum d'encaisse et sur la fréquence des versements.

Le contrôle porte également, en dehors de l'examen des pièces et documents comptables, sur l'organisation et le fonctionnement de la régie, sur les mesures de sécurité et le cas échéant, sur l'affichage des tarifs que le régisseur est chargé d'appliquer.

Chaque vérification approfondie de régie doit être l'occasion de réexaminer la régularité de sa constitution : textes constitutifs complets et conformes à la réglementation en vigueur.

4.5.2.3.2. Périodicité

Le contrôle sur place de l'ordonnateur ou de son délégué s'exerce le plus souvent possible.

Il est recommandé aux agents comptables de procéder au moins une fois par an, de manière approfondie, à la vérification sur place des régisseurs effectuant des opérations pour leur compte. Toutefois, en ce qui concerne les régies de peu d'importance, cette vérification peut n'être effectuée que tous les deux ans.

Il est en outre recommandé aux agents comptables d'effectuer de fréquentes vérifications sommaires portant uniquement sur les fonds et valeurs détenus par le régisseur ou sur le fonctionnement de la régie.

La concertation entre l'ordonnateur et l'agent comptable est indispensable pour prévenir les risques d'un détournement. Il importe de mettre en place des contrôles réguliers afin de s'inscrire dans une logique de prévention des risques.

4.5.2.4. Documents à établir

Chaque vérification donne lieu à l'établissement par le vérificateur d'un procès-verbal de vérification dans lequel sont consignés les faits constatés.

En ce qui concerne les vérifications effectuées à l'initiative de l'agent comptable, le vérificateur consigne les faits constatés dans les domaines suivants :

- textes constitutifs de la régie, arrêté de nomination du régisseur ;
- reconnaissance des fonds, des valeurs de caisse et des formules de valeurs inactives ;
- examen des comptes de disponibilités (caisse et compte courant au Trésor) ;
- contrôle des pièces justificatives ;
- examen de la comptabilité et de la régularité des versements ;
- analyse des mesures de sécurité et du fonctionnement général de la régie.

Le procès-verbal est communiqué au régisseur qui l'annote de ses réponses aux observations formulées et le renvoie à l'agent vérificateur.

4.5.2.5. Sanctions des vérifications effectuées à l'initiative de l'agent comptable

Si le régisseur refuse à l'autorité qualifiée de laisser examiner ses fonds, ses valeurs ou sa comptabilité, l'ordonnateur doit être immédiatement saisi d'une demande de suspension de cet agent en tant que régisseur. Lorsque l'ordonnateur a prononcé cette suspension par arrêté, le comptable saisit les fonds, valeurs et documents de la régie.

En cas de refus ou d'abstention de l'ordonnateur, l'agent comptable doit aussitôt en informer la DDFiP territorialement compétente. Les justifications des correspondances échangées et des démarches entreprises du refus de l'ordonnateur sont jointes au prochain compte financier. Lorsque la vérification fait apparaître un déficit de caisse, la nature et l'origine du déficit doivent être identifiées. Puis, ce déficit doit être enregistré dans les comptes de l'agence comptable.

Lorsqu'un excédent est constaté, son montant doit en principe être versé à l'agent comptable à titre de recette accidentelle au profit de l'établissement dont dépend la régie.

4.6. RESPONSABILITÉ DES RÉGISSEURS

4.6.1. DIFFÉRENTS TYPES DE RESPONSABILITÉ

La responsabilité des régisseurs peut être :

- administrative ;
- pénale ;
- responsabilité des gestionnaires publics.

4.6.1.1. Responsabilité administrative

Le régisseur est responsable de ses actes conformément aux dispositions des lois et règlements qui fixent son statut.

En cas de malversation ou de faute, une procédure disciplinaire peut être engagée à l'encontre du régisseur.

Toutefois aucune sanction administrative ne peut être prononcée contre lui s'il établit que les règlements, instructions ou ordres auxquels il a refusé ou négligé d'obéir étaient de nature à engager sa responsabilité.

4.6.1.2. Responsabilité pénale

Le régisseur peut faire l'objet de poursuites judiciaires s'il commet des infractions à la loi pénale. En particulier, toute personne qui aura perçu ou manié irrégulièrement des fonds publics pourra, être déclarée comptable de fait être l'objet de poursuites judiciaires exercées par application de [l'article 432-10](#) du code pénal visant les concussions commises par les fonctionnaires publics, ainsi que de [l'article 433-12](#) du même code réprimant l'exercice sans titre de fonctions publiques.

Par ailleurs, en cas de soustractions commises par les dépositaires publics, les dispositions de [l'article 433-4](#) du code pénal s'appliquent, de même que celles de [l'article 441-4](#) en cas de faux commis en écriture publique.

Lorsque l'ordonnateur estime qu'une infraction pénale a été commise, il doit adresser une plainte au procureur de la République, qui sera éventuellement suivie d'une constitution de partie civile

4.6.1.3. Responsabilité des gestionnaires publics

Cf. chapitre 3 – Les acteurs de la gestion de l'établissement - partie liminaire : la réforme de la responsabilité financière des gestionnaires publics du titre I.

4.6.2. ÉTENDUE DE LA RESPONSABILITÉ

L'étendue de la responsabilité est celle de gestionnaire public dans le cadre de la réforme financière des gestionnaires publics.

4.6.2.1. Dispositions communes à tous les régisseurs

Les régisseurs, chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement, sont responsables de la garde et de la conservation des fonds et valeurs qu'ils recueillent ou qui leur sont avancés par les comptables publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives ainsi que de la tenue de la comptabilité des opérations.

Cette responsabilité s'étend à toutes les opérations de la régie depuis la date d'installation jusqu'à la date de cessation des fonctions du régisseur.

4.6.2.2. Dispositions particulières aux régisseurs de recettes

Les régisseurs de recettes sont responsables de l'encaissement des recettes dont ils ont la charge et des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de recettes, dans les mêmes conditions que celles qui sont prévues pour les comptables publics. Les régisseurs ne sont donc responsables que de l'encaissement des recettes. Ils ne sont pas, à l'inverse des comptables publics, automatiquement responsables en cas de non-recouvrement, hormis le cas où ce non-recouvrement serait la conséquence directe d'une faute commise par eux.

4.6.2.3. Dispositions particulières aux régisseurs d'avances

D'une manière générale, les régisseurs sont responsables du paiement des dépenses dont ils sont chargés.

Toutefois, leur responsabilité quant aux oppositions et autres significations est limitée à l'exécution des mesures prescrites par les comptables publics assignataires des dépenses.

Les régisseurs sont également responsables, dans les mêmes conditions que les comptables publics, des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de dépenses.

Toutefois, le contrôle des régisseurs d'avances ne porte pas sur la disponibilité des crédits.

4.6.3. LE RÉGIME DE LA RESPONSABILITÉ DE GESTIONNAIRE PUBLIC ET LA PROCÉDURE D'APUREMENT DES DÉFICITS

La responsabilité du régisseur peut être engagée en tant que gestionnaire public par la Cour des comptes dès lors qu'elle constate une faute grave ayant causé un préjudice financier significatif (article [L.131-9](#) du code des juridictions financières).

Sous le régime de la responsabilité des gestionnaires publics, dès lors qu'un déficit en monnaie ou en valeurs a été constaté, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par la faute du régisseur, une recette n'a pas été encaissée ou une indemnité a dû être versée par l'organisme public à un tiers ou à un autre organisme public il s'agit d'une charge de gestion courante qui doit être prise en charge par l'organisme. Il appartient au régisseur ou à l'autorité ayant constaté un des faits précités d'en informer immédiatement l'ordonnateur et l'agent comptable. Toute insuffisance en monnaie ou en valeur dans la caisse publique ayant fait l'objet d'une constatation matérielle dont la responsabilité incombe aux agents comptables des établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles relevant du ministre chargé de l'agriculture sont pris en charge par l'État conformément à l'article [173-1](#) du décret 2012-1246 relatifs à la gestion budgétaire et comptable publique. Les agents comptables de ces organismes sont ainsi considérés comptables publics de l'État.

A la différence les insuffisances de monnaie ou en valeur dans la caisse publique ayant fait l'objet d'une constatation matérielle dont la responsabilité incombe aux régisseurs sont pris en charge par l'établissement.

La suppression du régime de la responsabilité personnelle et pécuniaire abroge de fait la procédure du débet administratif comme du débet juridictionnel ainsi que les procédures liées aux cas éventuels de force majeur

et de remise gracieuse.

4.6.3.1 Constatation du déficit et transfert dans la comptabilité de l'agent comptable

Dans le cas d'insuffisances de valeurs constatées dans la caisse du régisseur, celles-ci devront être identifiées et remontées dans les comptes de l'agence comptables à l'appui des justificatifs nécessaires qui peuvent être :

- des états comptables ;
- un relevé de dépôt de fonds au trésor ;
- un relevé de caisse ;
- un procès-verbal de vérification.

4.6.3.2 Mise en place de procédure de recouvrement amiable par l'agent comptable

Précédemment à l'apurement et à la prise en charge des insuffisances par l'établissement, le régisseur puis l'agent comptable selon la nature du manquant devra avoir mis en œuvre toutes les mesures pour essayer de le combler :

- procédure de « recall » ou rappel de fonds si le déficit a pour origine un virement erroné ;
- en cas de « trop versé » à un tiers, mise en œuvre de recouvrement amiable.

Tous les déficits, manquants, devront être constatés, leur nature et origine identifiées et des mesures devront être mises en place, si leur nature et leur origine le permet, pour recouvrer ces sommes avant d'envisager l'apurement comptable.

4.6.3.3 Procédures d'apurement

Si au regard de la procédure décrite ci-dessus, aucune action n'est possible pour combler ce déficit, ce qui est le cas en général lorsqu'il s'agit de simples écarts de caisse, l'ordonnateur à la transmission des justificatifs (relevé DFT, situation des comptes de la régie... selon la nature du déficit) émet un mandat de paiement pour apurer le déficit.

À préciser que l'apurement des déficits par l'établissement ne prévient pas ce dernier d'engager une procédure pénale à l'encontre du régisseur s'il estime que ce dernier est fautif afin d'obtenir réparation. Ainsi dans le cadre de détournement de fonds, une procédure pénale devra être engagée.

Afin de prévenir au maximum les risques de déficits, manquants ou insuffisances de valeur, il est nécessaire de mettre en place des procédures de contrôle interne et de maîtrise des risques tant au niveau de la régie, de l'agence comptable que des services de l'ordonnateur.

CHAPITRE 5- LA FISCALITÉ

5.1. LA TVA - PRINCIPES GÉNÉRAUX

La taxe sur la valeur ajoutée ou TVA est un impôt général indirect sur la consommation qui s'applique sur les livraisons de biens et prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, conformément à [l'article 256-I](#) du code général des impôts (CGI).

La TVA est supportée par les consommateurs mais versée à l'État par les entreprises, déduction faite de la TVA qu'elles ont antérieurement payée lors de l'achat du produit ou des matières premières nécessaires à leur production. Ce mécanisme de paiement fractionné de la TVA :

- est un impôt économiquement neutre pour les entreprises, sans distorsion de concurrence, puisqu'en définitive seul le consommateur final en supporte le coût : ainsi, notamment, la longueur de la chaîne de production est sans incidence sur le poids de l'impôt dans le prix final ;
- permet au Trésor Public de percevoir l'impôt au fur et à mesure de la chaîne de production sans attendre la vente du produit final ou la consommation du service pour encaisser l'argent.

Elle repose sur le système des déductions. Aux divers stades du circuit économique, chaque redevable :

- calcule et facture à son client la TVA exigible au titre des livraisons de biens ou prestations de services qu'il réalise (TVA collectée ou TVA brute) ;
- déduit de cet impôt la taxe afférente à ses dépenses (TVA déductible) ;
- ne verse au Trésor que la différence entre la taxe collectée et la taxe déductible (TVA nette due).

Le cas échéant, si le montant de la TVA déductible est supérieur au montant de la TVA collectée, le redevable dispose d'un crédit de TVA à reporter ou pouvant faire l'objet d'un remboursement par les services fiscaux.

Les redevables de la TVA sont donc astreints à diverses obligations concernant la tenue de la comptabilité, la facturation, la déclaration du chiffre d'affaires et le paiement de l'impôt.

Il est indiqué que les opérateurs peuvent obtenir plus de précisions quant aux modalités d'application des règles de TVA exposées ci-dessous, en consultant le bulletin officiel des finances publiques – Impôts (BOFIP-Impôts), accessible depuis le site « www.impots.gouv.fr », à la rubrique « documentation ».

5.1.1. CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

Toutes les activités ne sont pas soumises à un même régime de TVA.

Il y a donc lieu de faire la distinction suivante :

Champ d'application/ taxation		
Opérations hors du champ d'application de la TVA		Opérations non soumises à TVA
Opérations situées dans le champ d'application de la TVA	Opérations exonérées	
	Opérations imposables par nature ou de par la loi	Opérations soumises à TVA

Les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles réalisent des opérations situées dans le champ d'application de la TVA, lesquelles sont soit soumises à la taxe, soit exonérées. Ces établissements sont donc considérés comme des redevables partiels.

5.1.1.1. Les activités soumises à la TVA

En application de [l'article 256 B](#) du code général des impôts (CGI), les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence. Néanmoins, elles demeurent, en tout état de cause, imposables au titre de certaines opérations. Il en va notamment ainsi des livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente.

De manière générale, les activités économiques exercées par les personnes morales de droit public, qui ne relèvent pas de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, mais de certains de leurs services à caractère industriel et commercial, sont soumises de plein droit à la TVA.

Dès lors, les EPLEFPA sont obligatoirement assujettis à la TVA au titre des opérations suivantes :

- travaux d'études et de recherches, enquêtes : les activités de recherche, les études ou la veille technologique effectuées par les établissements publics sont situées dans le champ d'application de la TVA et ouvrent droit à déduction de la taxe qui les a grevées dès lors que ces activités s'inscrivent, même à long terme, dans une démarche de valorisation économique de leurs résultats. Cette valorisation peut intervenir par exemple sous forme de prise de brevet, de concession de droits d'exploitation, de fourniture d'études ou de vente de publication (BOFiP-I référencés [BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40](#) et [BOI-TVA-DED-20-10-20](#) les paragraphes 420 et suivants). Il incombe aux organismes concernés de s'assurer de l'effectivité de la valorisation potentielle des résultats des activités de recherche dès l'origine pour que la TVA afférente aux dépenses affectées à ces activités soit déductible dans les conditions de droit commun ([CGI, art. 271](#)) ;
- activités de conseil, d'assistance ou d'expertise ;
- travaux d'analyse ;
- conception et vente de logiciels ;
- locations de biens meubles et de matériels ;
- locations de locaux aménagés à usage professionnel ;
- prestations de soins aux animaux ;
- prise en pension et dressage d'animaux ;
- activités agricoles ;
- activités industrielles ou commerciales réalisées par les ateliers technologiques.

5.1.1.2. Les activités exonérées de TVA

5.1.1.2.1. Les activités d'enseignement

[L'article 261-4-4°a](#) du CGI exonère de la TVA les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de l'enseignement et de la formation professionnelle agricoles visés au livre VIII du code rural et de la pêche maritime.

L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites, ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement, notamment le logement et la nourriture des internes ou demi-pensionnaires, la fourniture d'articles scolaires, et tout document pédagogique quel qu'en soit le support, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé.

De même, dans la mesure où elles font partie intégrante de l'enseignement ou en constituent le prolongement indispensable, les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les apprenants, dans le cadre des ateliers pédagogiques de la mise en pratique de l'enseignement dispensé, bénéficient également de l'exonération prévue à [l'article 261-4-4°a](#) du CGI, tant qu'elles ne revêtent pas une importance telle qu'elles concurrencent les opérations d'entreprises ou de professions soumises à la TVA, et sous réserve de l'absence de recours à des méthodes commerciales de gestion.

Il en est de même, par exemple, pour l'enseignement de l'équitation dans le centre équestre de l'établissement à destination des apprenants dans le cadre de leur cursus de formation.

5.1.1.2.2. Les activités de formation professionnelle continue

En application de [l'article 261-4-4°a](#) du CGI, les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue, telle qu'elle est définie par les dispositions législatives et réglementaires qui la régissent, et assurée par les personnes morales de droit public, ne sont pas soumises à la TVA.

Sont donc exonérées de taxe, comme pour les activités d'enseignement ci-dessus :

- les prestations de formation professionnelle continue proprement dites dispensées ;
- les prestations de services et les livraisons de biens qui y sont étroitement liées (logement et nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques...) ;
- les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les stagiaires, dans la mesure où elles constituent le prolongement indispensable de la formation. Il convient de préciser que ces opérations bénéficient de l'exonération prévue à [l'article 261-4-4°a](#) du CGI pour autant qu'elles ne revêtent pas une importance telle qu'elles concurrencent les opérations d'entreprises ou de professions soumises à la TVA, et sous réserve de l'absence de recours à des méthodes commerciales de gestion.

5.1.1.2.3. Les locations

[L'article 261 D](#) du CGI exonère notamment de la TVA :

- les locations de terres et bâtiments à usage agricole ;
- les locations d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel ;
- les locations de terrains non aménagés et de locaux nus, à l'exception des emplacements pour le stationnement des véhicules ;
- les locations occasionnelles, permanentes ou saisonnières de logements meublés ou garnis à usage d'habitation.

La location de locaux nus à usage professionnel peut toutefois être assujettie à la TVA, sur option, dans les conditions fixées par [l'article 260.2°](#) du CGI. De même, s'agissant des locations de terres et de bâtiments à usage agricole, l'option pour la TVA est possible lorsque le locataire est redevable de la TVA de plein droit ou sur option ([article 260-6°](#) du CGI).

5.1.1.2.4. Les activités financières

Les placements financiers notamment, les intérêts des placements, les produits de portefeuille... sont exonérés de la taxe en application des dispositions de [l'article 261 C](#) du CGI.

5.1.1.2.5. Les exportations

Sont exonérées de TVA :

Les livraisons de biens expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte, en dehors de la Communauté européenne (CE) ainsi que les prestations de services directement liées à l'exportation ([article 262](#) du code général des impôts). Les DOM sont considérés comme des territoires d'exportation par rapport à la France métropolitaine et par rapport à l'UE. En outre, la Guyane, Mayotte et la Réunion sont des territoires d'exportation les uns par rapport aux autres et par rapport à la Guadeloupe et à la Martinique.

5.1.1.3. Cas particuliers

5.1.1.3.1. Les livraisons à soi-même

La livraison à soi-même (LASM) est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant.

L'affectation d'un bien par un assujetti à un secteur d'activité exonéré n'ouvrant pas droit à déduction, lorsque ce bien a ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de son affectation, est assimilée à une livraison de bien effectuée à titre onéreux ([article 257 II 1-3°](#) du CGI).

Ainsi, les EPLEFPA qui ont des secteurs imposables et des secteurs d'activité exonérés doivent, lorsqu'ils procèdent au changement d'affectation d'un bien qui a ouvert droit à déduction lors de son acquisition,

soumettre à une LASM l'affectation de ce bien au secteur exonéré (transfert de biens et de produits de l'exploitation au lycée, par exemple)

La taxe collectée au titre de la LASM n'est bien évidemment pas déductible (BOFiP-I publiée sous les références [BOI-TVA-CHAMP-10-20-20](#) paragraphe 350 et BOI-TVA-DED-60-20 paragraphes 90 et suivants).

5.1.1.3.2. Les ventes de matériel d'occasion

Un matériel est dit "d'occasion" lorsqu'il a déjà servi et qu'il est susceptible de réemploi en l'état ou après remise en état.

Un matériel usagé qui subit une transformation ou une véritable rénovation sera considéré au regard de la TVA comme un produit neuf.

[... *Les livraisons de biens mobiliers usagés effectuées par les personnes qui les ont utilisées pour le besoin de leur exploitation sont exonérées de la TVA...*] ([article 261.3.1°a](#) du code général des impôts).

Toutefois tous les biens acquis et qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de TVA à l'achat sont assujettis à cette taxe lors de leur cession. Ainsi, les biens d'occasion des exploitations agricoles, ateliers technologiques et centres équestres sont vendus avec TVA.

5.1.1.3.3. Les importations de pays tiers

Les importations de pays tiers (hors UE) doivent, sous réserve de quelques exonérations, donner lieu au paiement de la taxe lorsque la marchandise est dédouanée. La TVA exigible est perçue, dans ce cas, par le service des douanes à l'entrée du territoire national.

5.1.2. LE RÉGIME DE TVA DES ACTIVITÉS AGRICOLES ([BOI-TVA-SECT-80-30-10](#))

Toute personne qui obtient des produits au cours ou à la fin d'un cycle de production, végétal ou animal, est considérée comme exploitant agricole. C'est le cas de l'EPLFPA, entité juridique, qui peut éventuellement regrouper plusieurs exploitations.

Cette qualité d'exploitant agricole est donc liée à la nature des opérations et non à la personnalité de celui qui les réalise. A ce titre, les EPLFPA sont soumis au régime de TVA applicable dès lors qu'ils réalisent des opérations agricoles, considérées comme des activités économiques, au sens de [l'article 256 A](#) du code général des impôts.

L'enseignement de l'équitation, hors mise en œuvre des référentiels de formation, la prise en pension de chevaux (ainsi que les frais accessoires lorsqu'ils sont compris dans le prix global réclamé au propriétaire), la location de chevaux, la préparation et l'entraînement de chevaux domestiques, en vue de leur exploitation, (à l'exception des spectacles) constituent également des activités de nature agricole, qui sont soumises à la TVA (Bulletins officiels des Finances publiques-Impôts : [BOI-TVA-SECT-80-10-30-10](#) § 10 et [BOI-TVA-SECT-80-10-30-30](#) § 10).

Il résulte des dispositions combinées des articles [256](#) et [256 A](#) du code général des impôts que les EPLFPA, en tant qu'exploitants agricoles sont placés dans le champ d'application de la TVA sous deux modes spéciaux d'assujettissement.

5.1.2.1. Le régime du remboursement forfaitaire ([ARTICLE 298 BIS.I](#) du code général des impôts)

Placés sous ce régime, les EPLFPA sont dispensés du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et des obligations qui incombent aux assujettis. Cependant, ils bénéficient d'un remboursement forfaitaire agricole destiné à compenser la TVA ayant grevé leurs achats et dont ils ne peuvent demander le remboursement. Pour en bénéficier les exploitants agricoles doivent déclarer un montant moyen des recettes annuelles inférieur à 46 000 € (cf. [article 298 bis.II.5°](#) du CGI) sur les deux exercices précédents et ne pas avoir opté pour le Régime Simplifié Agricole (RSA).

Deux régimes forfaitaires sont à distinguer :

5.1.2.1.1. Le régime général ([BOI-TVA-SECT-80-60-10](#))

Les livraisons de produits agricoles, autres que les animaux vivants de charcuterie et de boucherie, ouvrent droit au remboursement forfaitaire à la double condition :

- que l'agriculteur qui réalise des livraisons de produits agricoles ne soit pas redevable de la TVA au titre de ces opérations ;
- que les livraisons de ces produits soient réalisées sous les conditions précisées au paragraphe 5.1.8.3 de la présente instruction ([articles 263 à 266 de l'annexe II](#) au C.G.I.).

5.1.2.1.2. Le régime propre aux opérations portant sur les animaux vivants de boucherie et de charcuterie ([BOI-TVA-SECT-80-60-20](#))

Le remboursement est accordé au titre des ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, à condition que les animaux soient identifiés, suivis en comptabilité matière et que la facture comporte la dénomination précise de l'animal et la qualité de l'acheteur ([article 267 quater de l'annexe II](#) au code général des impôts).

Pour ces deux régimes, le montant forfaitaire est liquidé sur le montant net des encaissements correspondant aux ventes ou aux livraisons de produits agricoles, y compris les exportations ([article 263 de l'annexe II](#) au C.G.I.) sur la base de taux de remboursement forfaitaires fixés à [l'article 298 quater](#) du C.G.I.

Les ventes de produits passibles d'un droit de consommation, de boissons et autres produits passibles d'un droit de circulation à l'exception des achats de vendanges, des achats de fruits à cidre et à poiré, et des achats de conserves alimentaires ne peuvent donner droit à remboursement forfaitaire car les achats de ces produits réalisés auprès de non-redevables de la TVA ne sont pas soumis à la taxe.

5.1.2.2. Le régime simplifié

Les EPLEFPA, exploitants agricoles, sont imposables à la TVA, soit obligatoirement, soit sur option.

5.1.2.2.1. Le régime simplifié de plein droit

Aux termes de [l'article 298 bis.II](#) du code général des impôts sont soumis de plein droit au régime simplifié de l'agriculture (RSA) les EPLEFPA notamment lorsqu'ils :

- mettent en œuvre des moyens semblables à ceux d'une activité industrielle ou commerciale : par exemple, les ventes de produits agricoles (en l'état ou transformés) dans un magasin spécialement aménagé pour la vente, ou au moyen de procédés publicitaires relevant du commerce (articles : [298 bis.II.1°](#) du C.G.I.; [260 A et B de l'annexe II](#) au code général des impôts). Toutefois, ces critères ne s'appliquent pas aux opérations effectuées à l'aide de matériels relevant des usages normaux et habituels de l'agriculture : transformation du lait en beurre et fromage, vinification et mise en bouteilles par exemple ([BOI-TVA-SECT-80-10-20-30](#)) ;
- font le négoce de bestiaux ([article 298 bis.II. 3° et 4°](#) du C.G.I.).([BOI-TVA-SECT-80-10-20-40](#) et [BOI-TVA-SECT-80-10-20-50](#)).

Le montant moyen des recettes hors taxes de l'ensemble de leurs activités, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 46 000€ ([article 298 bis.II.5°](#) du C.G.I. et [BOI-TVA-SECT-80-10-20-10](#) § 60 et suivants).

L'assujettissement prend effet à compter du 1^{er} janvier qui suit les deux années concernées, pour une durée de trois ans et, cela, quel que soit le montant des recettes réalisées pendant cette période. Il est reconduit tacitement par période d'un an. Cependant, lorsque la moyenne des recettes calculée sur une période de trois ans se situe au-dessous du seuil de 46 000€, l'établissement peut demander à cesser d'être assujetti à la TVA ([BOI-TVA-SECT-80-10-20-20](#) § 140 et suivants).

5.1.2.2.2. Le régime simplifié de l'agriculture (RSA) par option ([BOI-TVA-SECT-80-20](#))

Les EPLEFPA qui, pour leurs opérations agricoles, ne sont pas imposés de plein droit à la TVA d'après le RSA, sont normalement placés sous le régime du remboursement forfaitaire. Cependant, ils peuvent sur leur

demande soumettre leurs opérations à la taxe selon le régime simplifié ([article 298 bis-I](#) du C.G.I.).

Cette option s'applique à l'ensemble des opérations réalisées. Elle est exercée par l'accomplissement pour la première fois des obligations déclaratives et liquidatives qu'elle entraîne et est fixée pour une période de trois ans et peut être renouvelée par période de cinq ans. Toutefois une renonciation à l'option peut être effectuée avant le terme de la dernière année de la période d'imposition.

Les EPLEFPA sont soumis au RSA pour les ventes, livraisons aux coopératives, livraisons à soi-même, façons, échanges, sauf pour les opérations exonérées (entraide, exportations...). Pour les livraisons intracommunautaires le régime de droit commun s'applique.

Par ailleurs, les revenus, issus d'autres activités et donnant lieu à des recettes accessoires commerciales et non commerciales, peuvent être taxés selon le RSA (code général des impôts [art. 298 bis III bis](#)).

Il en est ainsi des recettes accessoires commerciales et non commerciales, passibles de la taxe sur la valeur ajoutée, dès lors que la moyenne annuelle des recettes accessoires, taxes comprises, pour la période couvrant les trois années d'imposition précédentes, n'excède pas 100 000 euros et 50 % de la moyenne annuelle des recettes, taxes comprises, provenant de ses activités agricoles, au titre des dites années.

5.1.3. LES ACTIVITÉS PARA-AGRICOLES ET NON AGRICOLES

5.1.3.1. Les activités para-agricoles

Les EPLEFPA réalisent souvent en plus de leurs activités agricoles, des activités industrielles ou commerciales qui consistent en la vente au détail des produits de l'exploitation agricole dans une installation commerciale permanente, la transformation et la mise en conserve de produits ne provenant pas de l'exploitation, la vente de produits achetés en l'état ou après transformation, la location ou le gardiennage d'animaux, la réalisation de prestations à des tiers... Ces activités sont souvent portées par les ateliers technologiques.

Les ateliers technologiques au même titre que les exploitations agricoles sont des unités de production à vocation pédagogique. Leur orientation, leur conduite et leur gestion sont utilisées comme moyens de formation, d'expérimentation, de démonstration et de développement. La définition de l'atelier technologique s'appuie sur la notion de prestation de service de type industriel ou commercial générant le traitement, la transformation et (ou) la commercialisation de biens ou de services. D'une manière générale, ils répondent à un souci d'individualiser un secteur d'activité non assimilable aux services d'enseignement, ni au secteur productif de l'exploitation agricole. Relèvent notamment des ateliers technologiques :

- la transformation et la fabrication de produits laitiers et dérivés ;
- les ateliers agroalimentaires ;
- la conception, la vente et le suivi de logiciels ;
- ...

Les ateliers technologiques sont, comme les exploitations agricoles, assujettis à la TVA.

En principe, l'EPLEFPA imposable selon le régime agricole pour son exploitation et selon le régime de droit commun pour son atelier technologique, devrait constituer deux secteurs distincts d'activité. Cependant, si les activités para-agricoles ont un caractère accessoire, l'EPLEFPA peut les soumettre au RSA, sur demande au service des impôts (cf. ci-dessus § 5.1.2.2.2.). Dès lors que les activités para-agricoles ne sont plus considérées comme des activités accessoires, elles sont soumises, comme les activités non agricoles, au régime de TVA de droit commun.

5.1.3.2. Les autres activités non agricoles

Les autres activités non agricoles des EPLEFPA sont soumises au régime de TVA de droit commun qui comprend trois régimes de déclarations.

5.1.3.2.1. Le régime de « franchise en base » ([BOI-TVA-DECLA-40-10](#))

Ce régime s'applique aux activités des EPLEFPA dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas un montant réactualisé chaque année, fixé à [l'article 293 B](#) du code général des impôts et qui dépend de la nature de

l'activité exercée. En 2023, il était fixé à 91 900€ pour la vente de marchandises, objets, fournitures. En deçà de ce chiffre d'affaires, les EPLEFPA sont dispensés du paiement de la TVA. Cette dispense n'ouvre droit à aucune déduction. Il est précisé que ce régime n'est pas applicable aux activités agricoles des EPLEFPA.

5.1.3.2.2. Le régime simplifié ([BOI-TVA-DECLA-20-20-30](#))

Conformément à [l'article 302 septies A](#) du code général des impôts, le régime simplifié de déclaration des taxes sur le chiffre d'affaires est le régime simplifié de déclaration prévu à [l'article L.162-1](#) du code des impositions sur les biens et services.

5.1.3.2.3. Le régime normal d'imposition ([BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10](#))

Il s'applique lorsque les seuils du régime simplifié sont franchis.

5.1.4. LA BASE D'IMPOSITION

En application de [l'article 266.1.a](#) du CGI, les EPLEFPA doivent comprendre dans leur base d'imposition toutes les sommes perçues en contrepartie de leurs activités imposables énumérées ci-dessus.

Ces établissements doivent donc inclure dans leur base d'imposition à la TVA :

- les sommes versées par leurs élèves, clients, locataires,... au titre des opérations taxables qu'ils réalisent ;
- les sommes qualifiées de subventions, qui constituent la contrepartie, ou le complément de prix, d'une opération imposable, et ce, quelle que soit la qualité de la personne à l'origine de leur versement (personnes publiques, entreprises privées). Ainsi, les subventions d'équipement versées aux établissements publics d'enseignement agricole ne sont pas soumises à la TVA si elles sont destinées à la réalisation ou à l'acquisition d'un investissement déterminé, en l'absence de toute contrepartie qui pourrait être exigée par la partie versante (BOFiP-I publié sous la référence [BOI-TVA-SECT-80-30-20-10](#) paragraphe 100).

Cela étant, la perception de subventions non soumises à la TVA ne vient pas dégrader les droits à déduction de l'établissement qui en bénéficie.

Par ailleurs, les sommes qualifiées de subventions d'équipement qui sont versées en contrepartie d'une prestation de services ou d'une livraison de biens effectuée par l'établissement public agricole sont imposables à la taxe. Il en est ainsi par exemple des sommes versées par des clients dans le cadre d'un contrat de recherche ou de prestation qui, même si elles sont destinées à financer un investissement nécessaire à la réalisation de l'étude ou du bien vendu par l'établissement, ne constituent pas de véritables subventions d'équipement.

Lorsqu'un établissement a constitué des secteurs distincts d'activités, il pourra répartir les subventions qu'il perçoit entre les différents secteurs selon leurs besoins de financement.

De manière générale, une somme, quelle que soit sa qualification, n'est imposée à la TVA que si elle peut s'analyser comme la contrepartie d'une livraison de biens ou prestation de services individualisée fournie au profit de la partie versante.

Par conséquent, une somme ayant pour seul objet de réparer un préjudice n'est pas soumise à la TVA. Il en va notamment ainsi des indemnités versées par les compagnies d'assurance à la suite de sinistres (vols, incendies...), lesquelles n'ont pas à être incluses dans la base d'imposition à la TVA.

5.1.5. LES TAUX

Les activités imposables des établissements publics d'enseignement agricole doivent être soumises à la TVA aux taux qui leur sont propres. Soit :

- au taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée fixé à 20% ([article 278](#) du C.G.I.).
- aux taux réduits applicables notamment à la généralité des produits destinés à l'alimentation humaine, à certains produits agricoles, à certaines prestations agricoles... ([articles 278-0 bis ; 278 bis ; 279](#) du C.G.I. et Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts : [BOI-TVA-LIQ-30](#) et [BOI-TVA-SECT-80-10-30-50](#)).
Exemples : produits d'origine agricole de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation, aliments simples ou composés utilisés pour la nourriture du bétail, des animaux de basse-

cour, des poissons d'élevage destinés à la consommation humaine.

- aux taux particuliers :

- pour les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie faites à des personnes non assujetties ([article 281 sexies](#) du C.G.I.)
- pour des opérations déterminées applicables dans les départements de la Corse (CGI, [art. 297](#)) ;
- pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (CGI, [art. 296 et suivants](#)).

La TVA n'est pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte (CGI, [art. 294](#)).

5.1.6. L'EXIGIBILITÉ

L'exigibilité de la taxe dépend essentiellement de la nature des opérations réalisées. Aussi, en application des dispositions prévues [à l'article 269](#) du CGI, la TVA devient exigible :

- pour les livraisons de biens, lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire au moment où s'opère le transfert de propriété ;
- pour les prestations de services (travaux immobiliers, par exemple), lors de l'encaissement du prix, de la rémunération ou sur option du redevable, d'après les débits ;
- pour les ventes d'immeubles, lors de la rédaction de l'acte de mutation, lors de la réalisation du fait générateur, c'est-à-dire lors du transfert de propriété, lequel coïncide généralement avec la date de signature de l'acte authentique.
- pour les acquisitions intracommunautaires, en principe, le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenu le fait générateur, ou lors de la délivrance de la facture afférente à l'opération considérée, lorsque celle-ci est délivrée avant cette date, à condition toutefois qu'il ne s'agisse pas d'une facture d'acompte.

5.1.7. LE DROIT A DÉDUCTION

5.1.7.1. Principe général

Les [articles 271 à 273 septies C du CGI](#) et les [articles 205 à 207 de l'annexe II au CGI](#) définissent ou prévoient les conditions, limitations, restrictions et régularisations d'exercice du droit à déduction.

Un assujetti est autorisé à déduire la taxe ayant grevé le prix d'un bien ou d'un service dès lors que ce bien ou ce service est utilisé pour la réalisation d'une opération imposable ouvrant droit à déduction sous réserve qu'il ne fasse pas l'objet d'une limitation ou exclusion particulière.

Conformément à [l'article 205 de l'annexe II](#) au CGI, « La taxe sur la valeur ajoutée grevant un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible [de la taxe sur la TVA applicable à cette opération], à proportion de son coefficient de déduction ». Il découle de cet article que la TVA qui se rapporte aux dépenses d'investissement et de fonctionnement qui sont utilisées de manière exclusive pour les besoins des activités hors champ n'est pas déductible.

Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable. La taxe déductible est notamment celle qui figure sur la facture délivrée par le fournisseur et celle qui est due à l'importation. La déduction s'opère par imputation sur la taxe due par le redevable au titre du mois pendant lequel le droit à déduction a pris naissance.

Pour pouvoir exercer son droit à déduction, c'est-à-dire pour mentionner le montant de la taxe déductible sur sa déclaration de chiffre d'affaires, l'assujetti doit être en possession des factures ou de tout document en tenant lieu et, en matière d'importation, d'une déclaration à l'importation le désignant comme le destinataire des biens importés.

Sous réserve que ces conditions soient remplies, la déduction de la TVA est autorisée même si le bien ou le service est affecté simultanément ou successivement aux besoins d'une activité effectivement soumise à la TVA et à une activité exonérée ou hors du champ de la taxe.

Les EPLEFPA exerçant plusieurs activités qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent constituer des secteurs distincts d'activité, pour l'application du droit à déduction (CGI, [article 209 annexe II](#)). Pour déterminer s'il y a pluralité d'activités, la jurisprudence du Conseil d'État retient

généralement un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et, surtout, à l'utilisation de moyens différents (immobilisations et personnels distincts), ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée (BOFiP-I référencé [BOI-TVA-DED-20-20](#)).

Sous réserve que ces critères soient respectés, les EPLEFPA sont tenus de constituer des secteurs distincts d'activité et devront ainsi calculer leurs droits à déduction par secteur. Dans le cas où des secteurs distincts n'ont pas pu être constitués et que des biens sont utilisés à la fois aux besoins d'activités taxables et non taxables, les règles de déduction ci-dessous s'appliquent.

5.1.7.2. Le coefficient de déduction

Le coefficient de déduction est le produit de trois coefficients, d'assujettissement, de taxation et d'admission. Il est lié au bien ou au service et peut donc varier d'un bien ou d'un service à l'autre, en fonction des éléments, de fait ou de droit, propres à chaque situation.

En vertu du 2 du V de [l'article 206 de l'annexe II](#) au CGI, préalablement au calcul du produit, chacun de ces coefficients doit être arrondi à la deuxième décimale par excès. Le produit est lui-même arrondi à la deuxième décimale par excès pour constituer le coefficient de déduction.

5.1.7.2.1. Le coefficient d'assujettissement (BOFiP-I sous la référence [BOI-TVA-DED-20-10-10](#))

Le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables.

Un EPLEFPA doit donc, dès l'acquisition d'un bien ou d'un service, procéder sous sa propre responsabilité, à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement. Ainsi, le coefficient d'assujettissement d'un bien ou d'un service utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations placées :

- hors du champ d'application de la TVA est égal à zéro ;
 - dans le champ d'application de la TVA est égal à un, que ces opérations soient taxées ou légalement exonérées ;
 - en cas d'usage mixte, le coefficient est égal à la proportion d'utilisation du bien ou service à la réalisation d'opérations imposables.
- Possibilité d'utiliser un coefficient d'assujettissement unique pour les dépenses mixtes : un EPLEFPA est tenu de calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut, par année civile, sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations imposables et pour des opérations non imposables, un coefficient d'assujettissement unique ([article 206-V-1-1° de l'annexe II](#) au C.G.I.). Pour ce faire, il pourra calculer son coefficient selon des critères physiques (pourcentage d'utilisation, surface, temps d'utilisation...).

Les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et les opérations imposables doivent être comptabilisées dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction ([article 209.I de l'annexe II](#) du CGI). Cette obligation est remplie dès lors que la comptabilité tenue l'est de manière suffisamment précise pour que le suivi de la proportion d'utilisation des biens et services soit possible. En revanche, il n'est pas exigé qu'il y ait deux comptabilités distinctes.

Exemple : Un EPLEFPA acquiert pour un million d'euros HT un immeuble neuf de 300 m², qu'il entend affecter à des opérations imposables et une surface de 30 m² affectée à une activité hors champ de la taxe. Le coefficient d'assujettissement de l'immeuble, déterminé l'année de son acquisition, est égal à (300 - 30)/300 soit 0,9.

- Possibilité de calculer une clé de répartition unique pour l'ensemble des dépenses : par dérogation aux règles exposées ci-dessus et dans un souci de simplification, les EPLEFPA peuvent être autorisés par l'administration à déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes et non mixtes) en appliquant la clef de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales. Autrement dit, les recettes de l'EPLEFPA qui appliquerait cette dérogation seraient réputées mixtes.

Cette autorisation, qui peut être sollicitée par simple demande sur papier libre auprès de la direction départementale ou régionale des finances publiques dont relève l'EPLEFPA, s'applique pendant une année civile entière. Elle est renouvelée par tacite reconduction, sauf dénonciation par le contribuable ou l'administration avant le 31 décembre de l'année considérée. La clé de répartition doit être adaptée à la situation de l'EPLEFPA, ce qui signifie que l'autorisation sera refusée dans les situations où la demande du redevable compromet les intérêts du Trésor.

5.1.7.2.2. Le coefficient de taxation (BOFiP-I sous la référence [BOI-TVA-DED-20-10-20](#))

Le coefficient de taxation traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction ([article 206-III de l'annexe II](#) au C.G.I.)

On notera que le produit du coefficient d'assujettissement par le coefficient de taxation traduit la proportion d'utilisation du bien ou du service pour des opérations ouvrant droit ou non à déduction, déterminée le cas échéant de façon forfaitaire.

Ce coefficient de taxation est :

- égal à l'unité, lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent entièrement droit à déduction ;
- nul lorsque les opérations auxquelles le bien ou le service est utilisé n'ouvrent pas droit à déduction ;
- déterminé de manière forfaitaire dès l'instant où le bien ou le service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction, que ce bien ou ce service soit ou non utilisé également à la réalisation d'opérations non imposables. En principe, un coefficient de taxation est calculé pour chacun des biens et services acquis. Toutefois, un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire, par année civile, peut être déterminé pour l'ensemble des biens et des services acquis ([article 206-V-1-1° de l'annexe II](#) du CGI).

Cette facilité n'est plus subordonnée à l'autorisation préalable de l'administration.

Le calcul du coefficient forfaitaire est égal au rapport entre :

Montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris
les subventions directement liées au prix de ces opérations

Montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris
les subventions directement liées au prix de ces opérations

(Les sommes mentionnées aux deux termes de ce rapport s'entendent tous frais et taxes compris, à l'exclusion de la TVA).

Il se détermine de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service. Les subventions non imposables, ne constituant ni une contrepartie directe ni un complément de prix d'opérations imposables, ne sont pas prises en compte dans le calcul du coefficient de taxation. (cf. paragraphe 150 du BOFiP-I sous la référence [BOI-TVA-DED-20-10-20](#))

Détermination du coefficient de taxation en cas de constitution d'un ou plusieurs secteurs :

- Lorsque le secteur comprend exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à chaque bien et service utilisé pour ce secteur est égal à l'unité ;
- Lorsque le secteur comprend exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à chaque bien et service utilisé dans ce secteur est égal à zéro ;
- Lorsqu'un secteur ne comprend pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à l'ensemble des biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations propres à ce secteur ou utilisés pour la réalisation d'opérations relatives à plusieurs secteurs d'activité doit être déterminé dans les conditions posées précédemment.

Enfin, il est rappelé que le coefficient de taxation forfaitaire est déterminé dans un premier temps de manière provisoire pour l'année en cours. Il doit être arrêté de manière définitive au plus tard le 25 avril de l'année suivante (cf. [article 206.V.2. de l'annexe II](#) du CGI). En principe, une régularisation doit être effectuée quelle que soit l'importance de l'écart entre le coefficient de taxation provisoirement appliqué en cours d'année et le coefficient de taxation définitif de l'année considérée. Toutefois, comme par le passé, il est admis de ne pas exiger cette régularisation des établissements publics administratifs de l'État lorsque l'écart entre ces deux coefficients n'excède pas un dixième en valeur absolue

5.1.7.2.3. Le coefficient d'admission (BOFIP-I référencé [BOI-TVA-DED-20-10-30](#))

Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence des dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services.

Lorsqu'un bien ou un service ne fait l'objet d'aucune mesure d'exclusion, son coefficient d'admission est égal à l'unité.

Ce coefficient est réduit, éventuellement jusqu'à zéro, lorsque le bien ou le service fait l'objet de mesures d'exclusion. Le coefficient d'admission exprime la proportion maximale de taxe que la réglementation autorise un assujetti à déduire sur une telle dépense, avant prise en compte des spécificités propres à l'activité de cet assujetti. Les véhicules de tourisme sont, par exemple, totalement exclus du droit à déduction. Pour ces biens, le coefficient d'admission est donc de zéro.

Exemple : le coefficient d'admission égal à 0 (CGI, ann. II, art.206-IV-2-6°) pour les véhicules conçus pour transporter des personnes ou à usages mixtes.

Le coefficient de déduction de la TVA est égal au produit des trois coefficients décrits précédemment.

Exemple : un EPLEFPA a acquis une machine d'une valeur de 1 200 € TTC (dont 200 € de TVA) qu'il utilise concomitamment au sein d'un secteur taxable et ouvrant droit à déduction dont le chiffre d'affaires est de 150K€ et un secteur taxable mais n'ouvrant pas droit à déduction qui réalise un chiffre d'affaires de 10k €. Le nombre d'heures d'utilisation de cette machine est de 1 100 h par an dont 200 h réservées à des opérations hors champ de la taxe :

- Le coefficient d'assujettissement est égal à $(1100-200)/1100$ soit 0,818181 arrondi à 0,82 ;
- Le coefficient de taxation forfaitaire est égal à $0,94 : 150k / (150k + 10k) = 0,9375$ arrondi à 0,94
- Le coefficient d'admission est égal à 1 ;

Le coefficient de déduction est égal à 0,7708 ($0,82 \times 0,94 \times 1$) arrondi à 0,78 ;

La TVA déductible est de 156 € ($200 \times 0,78 = 156$).

En pratique, la TVA déductible doit être mentionnée sur la déclaration déposée au titre du mois au cours duquel est intervenue l'acquisition des biens ou le paiement des services et des travaux immobiliers. [L'article 208 de l'annexe II](#) au CGI permet toutefois que la taxe dont la déduction a été omise sur cette déclaration puisse figurer sur les déclarations ultérieures déposées avant le 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'omission, à condition qu'elle fasse l'objet d'une inscription distincte.

Une régularisation du droit à déduction doit être effectuée lorsque le coefficient de déduction d'un bien ou d'un service est modifié en raison de l'évolution de l'utilisation du bien ou de la survenance de certains événements.

Les régularisations peuvent intervenir pendant un délai de vingt ans en ce qui concernent les immeubles immobilisés et de cinq ans pour les autres immobilisations dont celle au cours de laquelle ils ont été acquis, achevés, utilisés pour la première fois ou transférés entre secteurs d'activités distincts. Elles peuvent se traduire par le reversement d'une fraction de la TVA déjà déduite ou par une déduction complémentaire.

5.1.8. LES OBLIGATIONS

5.1.8.1. Les obligations déclaratives à caractère administratif

Conformément aux dispositions prévues au 1° et 2° du I de [l'article 286](#) du CGI, tout assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée doit :

- souscrire, dans les quinze jours du commencement de ses opérations, une déclaration d'existence conforme au modèle fourni par l'administration ;
- fournir, sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à son activité professionnelle.

Les déclarations prévues aux 1° et 2° du I de [l'article 286](#) du CGI doivent être renouvelées lors de toute modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité des personnes assujetties à la TVA ([article 35 de l'annexe IV](#) au CGI).

Chaque EPLEFPA assujetti est tenu de n'effectuer qu'une seule déclaration fiscale, quel que soit le nombre de centres constitutifs qui le compose, et cela même si ces centres constitutifs réalisent différentes activités assujetties à la TVA.

5.1.8.2. Les obligations comptables

Les redevables de la TVA doivent tenir une comptabilité leur permettant de justifier les opérations, imposables ou non, qu'ils effectuent (nature des opérations réalisées et montant des recettes encaissées) et détenir des documents propres à fournir les justifications nécessaires à la fixation des bases d'imposition des opérations imposables et des recettes exemptées de TVA.

La comptabilisation de leurs opérations par les EPLEFPA doit répondre aux dispositions fixées par [l'article 286](#) du CGI. La comptabilité devra permettre de suivre distinctement pour chaque secteur d'activité :

- les ventes et les acquisitions de biens et de services ;
- les cessions de biens constituant des immobilisations et les transferts de biens vers un autre secteur ;
- le montant des opérations imposables et non imposables.

5.1.8.3. Les obligations en matière de facturation

Donnent obligatoirement lieu à l'émission d'une facture, selon les modalités prévues à [l'article 289](#) du CGI, les livraisons de biens et les prestations de services qu'un assujetti réalise au profit d'un autre assujetti ou d'une personne morale non assujettie.

Cependant, le CGI dispense les assujettis d'émettre une facture au titre des opérations qu'ils réalisent sur le territoire français ou réputées telles, et qui sont exonérées de TVA en application des dispositions des [articles 261 à 261 E](#) du CGI. Néanmoins, ne bénéficient pas de cette dispense les opérations qui auraient pu être exonérées de taxe, mais qui ont été taxées du fait d'une option exercée par l'assujetti.

Par ailleurs, cette dispense de facturation des opérations exonérées en vertu des [articles 261 à 261 E](#) du CGI n'entraîne pas dispense pour les opérateurs de respecter les obligations qui leur sont imposées par d'autres dispositions fiscales, ou par d'autres réglementations, telles que, par exemple, celles prévues par le code de commerce. En outre, les opérateurs restent tenus de fournir à l'administration fiscale les justificatifs nécessaires à l'appui de leur comptabilité, afin de prouver l'exhaustivité des opérations qu'ils réalisent.

Lorsqu'une facture est émise, celle-ci doit comporter l'ensemble des mentions prévues à [l'article 242 nonies A de l'annexe II](#) au CGI. A cet égard, il convient de préciser qu'à défaut de comporter de la TVA, les factures afférentes aux livraisons intracommunautaires de biens et aux exportations (opérations exonérées de taxe mais pour lesquelles il y a obligation de délivrer une facture) doivent mentionner la disposition du CGI, ou la disposition correspondante de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 modifiée par les directives UE 2020/284 et 2020/285 du Conseil du 18 février 2020, qui fonde la mesure d'exonération dont bénéficie l'opération, ou toute autre mention indiquant que l'opération considérée est exonérée.

5.1.8.4. Les formalités liées au régime du remboursement forfaitaire des exploitations agricoles

Les EPLEFPA placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole sont dispensés du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée et des obligations qui incombent aux assujettis ([article 298 bis](#) du C.G.I.). Le remboursement forfaitaire aux EPLEFPA pour les opérations concernant les exploitations agricoles est subordonné au respect d'un certain nombre d'obligations :

- de facturation obligatoire ;
- de dépôt annuel, au service des Impôts, d'une demande de remboursement forfaitaire (imprimé n° 3520) accompagnée des attestations récapitulatives annuelles qui leur sont remises par leurs acheteurs, des doubles des documents justifiant l'exportation et d'un relevé des factures relatives aux livraisons de produits agricoles expédiés ou transportés dans un autre État membre de l'Union Européenne au cours de l'année civile précédente. Ces attestations doivent être réclamées aux acheteurs et doivent être régulièrement établies, sur un document conforme, faute de quoi, les ventes en France n'ouvrent pas droit au remboursement forfaitaire ;
- de disposer d'un numéro d'identification à la TVA pour les opérations intracommunautaires (cf [article 286 ter](#) du CGI) ;
- d'effectuer les opérations non soumises aux limitations, restrictions et exclusions spécifiques à ce régime.

La demande relative aux opérations réalisées au cours d'une année donnée peut être déposée jusqu'au 31 décembre de l'année suivante, mais de préférence avant le 1er mars, au service des impôts. Le remboursement est effectué par virement par les services du Trésor. Les taux de remboursement, variant en fonction de la nature des produits (5,59 % ou 4,43 % depuis janvier 2014) nécessitent leur stricte ventilation par catégorie sur les imprimés fiscaux.

5.1.8.5. Les formalités liées au régime simplifié des exploitations agricoles

5.1.8.5.1. Le paiement de la TVA

Le paiement de la taxe peut être effectué selon plusieurs modalités déclaratives différentes.

- Le système des acomptes trimestriels ([BOI-TVA-SECT-80-30-60-20](#)) :

Les EPLEFPA acquittent la TVA, en cours d'année par acomptes trimestriels, d'un montant au moins égal au cinquième de l'impôt dû au titre de l'année précédente, au plus tard le 5 des mois de février, mai, août et novembre de chaque année, au moyen des bulletins d'échéance n°3525 bis. Pour la première année d'imposition les acomptes doivent représenter plus de 70 % de l'impôt réellement dû au titre du trimestre. Le solde éventuel doit être payé lors du dépôt de la déclaration annuelle (imprimé 3517 CA 12A) déposée avant l'échéance fixée par les services fiscaux, généralement au début du mois de mai de l'année suivante. Les exploitations agricoles ne sont pas tenues de verser ces acomptes si la taxe due, au cours de l'année civile précédente, est inférieure à 1 000 € ([article 1693 bis](#) du CGI), avant déduction de la TVA relative aux immobilisations.

- Le système des déclarations trimestrielles et mensuelles ([BOI-TVA-SECT-80-30-60-20](#))

Les EPLEFPA peuvent, sur option d'une durée de 5 ans, avec possibilité de renonciation, acquitter la TVA sur la base de déclarations trimestrielles ou mensuelles :

- le système des déclarations trimestrielles : ces déclarations (imprimé 3310-CA3-SD) doivent être déposées, avec le paiement, au plus tard le 5 des mois de mai, août, novembre et février. Lorsque l'EPLFPA a opté pour le système des déclarations de TVA trimestrielles, ce choix est en principe définitif. Il existe cependant une possibilité de modifier son option, en écrivant une lettre dite de « renonciation au régime des déclarations trimestrielles », adressée avant le 6 février de l'année, pour prendre effet la même année.
- le système des déclarations mensuelles : ces déclarations (imprimé 3310-CA3-SD) mensuelles sont déposées aux services des impôts selon l'échéancier prévu à [l'article 39-1-1°b, c de l'annexe IV](#) au code général des impôts, entre le 15 et le 24 du mois suivant.

Ces déclarations indiquent, pour la période concernée, le montant des opérations réalisées, le détail des opérations taxables, ainsi que le montant de la TVA déductible. L'EPLFPA ne peut renoncer à l'option qu'au terme du délai de cinq ans. Cette renonciation doit être adressée, par lettre recommandée, avant le 31 janvier pour les déclarations mensuelles ou au plus tard le 5 février pour les déclarations trimestrielles, de l'année du

retour au régime de la déclaration annuelle. A défaut de renonciation, l'option est reconduite pour cinq ans.

5.1.8.5.2. Le remboursement ([BOI-TVA-SECT-80-60](#))

Lorsque la TVA déductible est supérieure à la TVA collectée, le crédit de taxe peut être remboursé et diffère selon le régime de paiement.

Pour le régime des acomptes trimestriels : l'EPLEFPA peut demander le remboursement de la taxe lors du dépôt de la déclaration annuelle CA 12 si le crédit est au moins égal à 150 € ;

Pour le régime des déclarations trimestrielles : le remboursement trimestriel peut être demandé si le crédit s'élève au moins à 760€ ;

Pour le régime des déclarations mensuelles : le remboursement mensuel peut être demandé si le crédit s'élève au moins à 760€.

5.1.8.6. Les formalités liées au régime de droit commun de TVA des activités non agricoles

5.1.8.6.1. Le régime de « franchise en base »

Les EPLEFPA bénéficiaires d'une « franchise en base » sont dispensés, sans formalité préalable, du paiement de la TVA.

5.1.8.6.2. Le régime simplifié

Les EPLEFPA placés sous ce régime n'ont aucune déclaration à souscrire en cours d'année. En revanche, ils sont tenus de verser des acomptes trimestriels. La régularisation s'effectue lors du dépôt de la déclaration CA 12 qui sert à calculer le montant exact de la TVA définitivement due.

5.1.8.6.3. Le régime normal d'imposition

En application des dispositions prévues à [l'article 287](#) du CGI, les redevables soumis au régime réel normal d'imposition doivent déposer mensuellement leurs déclarations de TVA et acquitter en même temps la taxe exigible. Lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4000 €, ils sont admis à déposer leurs déclarations par trimestre civil.

Si, au cours d'un mois ou d'un trimestre, il n'a effectué aucune opération donnant ouverture à la TVA, le redevable doit, dans les délais prescrits, remettre au service compétent une déclaration dite « néant », c'est-à-dire ne comportant aucun chiffre d'affaires.

5.1.9. LA TVA INTRACOMMUNAUTAIRE

Au sein de l'Union Européenne, la suppression des frontières a fait disparaître les notions d'importation et d'exportation pour laisser la place aux notions de livraisons / acquisitions intracommunautaires. Il convient donc de ne pas confondre les livraisons / acquisitions intracommunautaires, termes qui désignent les échanges réalisés entre les États membres de l'Union européenne, avec les exportations / importations, termes réservés aux échanges avec les pays tiers, situés hors UE.

5.1.9.1. La TVA appliquée aux échanges intracommunautaires

Un échange intracommunautaire se scinde en deux opérations fiscales.

5.1.9.1.1. Les livraisons intracommunautaires

La qualification de livraison intracommunautaire s'applique aux livraisons de biens meubles corporels expédiés ou transportés, à partir de la France, sur le territoire d'un autre État membre de l'Union Européenne. Cette opération se caractérise par le transfert du pouvoir de disposer de ce bien comme un propriétaire. Elle est en principe exonérée de TVA ([article 262 ter-I](#) du CGI) sous réserve que les quatre conditions suivantes soient

réunies :

- la livraison est effectuée à titre onéreux ;
- le vendeur a la qualité d'assujetti agissant en tant que tel;
- le bien est expédié ou transporté hors de France par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à destination d'un autre État membre ;
- l'acquéreur doit être un assujetti ou une personne morale non assujettie qui ne bénéficie pas, dans son État membre, du régime dérogatoire l'autorisant à ne pas soumettre à la TVA ses acquisitions intracommunautaires (régime des PBRD). En pratique, le vendeur peut considérer cette condition comme satisfaite dès lors que l'acquéreur lui fournit son numéro d'identification à la TVA dans un autre État membre. Il lui appartient alors de s'assurer de l'existence et de la validité du numéro d'identification à la TVA qui lui est communiqué par l'acquéreur.

Si l'une de ces conditions n'est pas satisfaite, l'exonération ne peut pas être appliquée. Le vendeur doit, en conséquence, soumettre à la TVA sa livraison, conformément à [l'article 258-I-a](#) du CGI.

5.1.9.1.2. Les acquisitions intracommunautaires de biens meubles corporels

5.1.9.1.2.1. Régime général

Aux termes du 3° du I de [l'article 256 bis](#) du CGI, est considérée comme une acquisition intracommunautaire l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel expédié ou transporté par le vendeur, par l'acquéreur ou pour leur compte, à partir d'un autre État membre de l'Union européenne à destination de l'acquéreur en France.

L'acquisition intracommunautaire est taxable chez l'acquéreur, en France, au taux en vigueur. Elle est déclarée comme les opérations réalisées en régime intérieur par l'acquéreur, qui peut récupérer la taxe y afférente dans les conditions de droit commun. En particulier, cette récupération n'est possible que si l'acquéreur détient une facture établie en bonne et due forme, étant précisé que celle-ci ne doit pas comporter de TVA. À défaut, la taxe déduite devra être remise en cause.

La notion d'acquisition intracommunautaire de biens ne concerne pas les échanges de biens entre un État membre et les départements d'outre-mer, ceux-ci n'étant pas inclus dans le territoire communautaire.

5.1.9.1.2.2. Régime dérogatoire

Bien que réalisant des acquisitions intracommunautaires, certaines personnes bénéficient d'un régime dérogatoire, prévu à [l'article 256 bis, I-2°](#) du CGI, qui les autorise, dans la limite d'un certain seuil, à ne pas soumettre ces opérations à la TVA.

Les personnes bénéficiant de ce régime dérogatoire (PBRD) sont :

- les personnes morales non assujetties à raison de l'activité pour laquelle l'acquisition est réalisée ;
- les assujettis qui ne réalisent que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
- les exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole.

Le régime dérogatoire s'applique aux personnes désignées ci-dessus lorsque le montant de leurs acquisitions intracommunautaires n'a pas excédé au cours de l'année précédente, ou n'excède pas, pendant l'année civile en cours au moment de l'acquisition, le seuil de 10 000 € hors TVA. Au-delà de ce seuil, ces personnes ont un numéro d'identification à la TVA et les acquisitions qu'elles réalisent suivent le régime général décrit ci-dessus au 5.1.9.1.2.1.

Les personnes bénéficiant du régime dérogatoire ont néanmoins la possibilité d'opter afin de soumettre toutes leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA selon le régime général.

5.1.9.1.3. Les prestations de services

En application du principe général prévu à l'article 44 de la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 modifiée par les directives UE 2020/284 et 2020/285 du Conseil du 18 février 2020, les prestations de services rendues à un preneur assujetti sont imposables au lieu où ce dernier est établi. Ainsi, conformément à [l'article](#)

[259.1°](#) du CGI, les prestations de services fournies à un assujetti agissant en tant que tel, sont taxables en France dès lors que celui-ci a, en France, le siège de son activité économique ou un établissement stable auquel les services sont fournis, ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle, et ce, quel que soit le lieu d'établissement du prestataire.

A l'inverse, les services fournis par un prestataire établi en France ne sont pas taxables en France lorsque le preneur assujetti auquel ils sont rendus est établi dans un autre État membre. En effet, dans une telle situation, et en application de l'article 44 précité, l'opération est taxable dans cet État membre : il en résulte que l'entreprise prestataire doit facturer sa prestation hors taxe, la TVA y afférente étant acquittée par le preneur auprès de son administration fiscale (principe de l'autoliquidation).

De même, les prestations de services fournies à des non assujettis sont taxables au lieu d'établissement du prestataire, ce dernier demeurant redevable de la taxe y afférente.

Par dérogation à ces principes généraux, le lieu d'imposition de certaines prestations de services spécifiques est déterminé par application de dispositions particulières ([articles 259 A et 259 B](#) du CGI).

Lorsque la prestation est réalisée dans les DOM, elle est soumise au taux en vigueur dans ceux-ci, mais le dispositif de l'autoliquidation ne s'applique pas. Aussi, lorsque le preneur assujetti est établi dans un DOM et le prestataire en métropole, ce dernier demeure redevable de la TVA. De même, le prestataire établi dans un DOM qui fournit un service relevant du principe général du 1° de [l'article 259](#) du CGI à un preneur établi en France métropolitaine reste redevable de la taxe.

Tout prestataire établi en France qui réalise, au profit d'un assujetti agissant en tant que tel établi dans un autre État membre, des prestations de services dont le lieu d'imposition est situé dans cet autre État membre en application du principe général prévu à l'article 44 de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 modifiée par les directives UE 2020/284 et 2020/285 du Conseil du 18 février 2020, est tenu de souscrire une déclaration européenne de services (DES).

Cette déclaration comporte notamment les informations suivantes :

- le numéro d'identification du prestataire ;
- l'adresse et la raison sociale ou la dénomination sociale du prestataire ;
- la période au titre de laquelle est établie la déclaration ;
- le numéro d'identification du preneur de services dans l'État membre de l'Union européenne où la prestation de services est taxable en application des règles de territorialité ;
- par preneur, le montant total, hors taxe, en euros des prestations de services effectuées.

Pour satisfaire à leur obligation déclarative, les assujettis doivent utiliser le téléservice DES accessible via le portail de l'administration des Douanes à l'adresse suivante : <https://www.douane.gouv.fr>

En principe, la déclaration doit être produite au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible dans l'autre État membre au titre des prestations de services réalisées.

5.1.9.1.4. Le régime des ventes à distance

Prévu à [l'article 258 A](#) du CGI, le régime des « ventes à distance » s'applique aux livraisons qui réunissent les conditions suivantes :

- les livraisons portent sur des biens qui sont expédiés ou transportés par le vendeur ou pour son compte à destination de l'acquéreur ;
- les livraisons sont effectuées depuis la France à destination d'un autre État membre, ou inversement, depuis un autre État membre vers la France ;
- l'acquéreur est un particulier (personne physique non assujettie) ou une personne bénéficiant d'un régime dérogatoire à la taxation des acquisitions intracommunautaires (PBRD) (sur ce point, cf. § 5.1.9.1.2.2).

La vente à distance constitue une livraison taxable, mais le lieu d'imposition de cette opération varie en fonction du seuil de chiffre d'affaires réalisé par le vendeur. Ainsi, dans le cas d'une vente à distance effectuée depuis la France vers un autre État membre, le lieu de la livraison n'est pas situé en France mais dans l'État membre d'arrivée des biens, lorsque le vendeur a réalisé, à destination de cet État membre, des ventes à distance pour

un montant supérieur au seuil retenu par la législation de cet État. Le lieu de la livraison est en revanche situé en France lorsque le montant des ventes à distance effectuées à destination de cet État n'excède pas ce seuil. Dans cette situation, le vendeur a néanmoins la possibilité d'opter pour que le lieu de ses livraisons soit situé dans l'État membre d'arrivée, dans les conditions prévues au 2° du I de [l'article 258 A](#) du CGI.

De même, dans le cas d'une vente à distance effectuée depuis un État membre vers la France, le lieu de la livraison est situé en France lorsque le vendeur a réalisé, l'année civile précédente, ou, à défaut, l'année civile en cours au moment de l'opération considérée, des ventes à distance à destination de la France pour un montant supérieur à 10 000 € hors TVA ([article 259 D](#) du CGI). Lorsque cette condition de seuil n'est pas satisfaite, le lieu de la livraison est situé dans l'État membre de départ, à moins que le vendeur n'ait opté dans son État pour la taxation de ses livraisons en France.

5.1.9.2. Les formalités liées aux opérations intracommunautaires

Les EPLEFPA qui réalisent des acquisitions et/ou des livraisons intracommunautaires doivent :

- disposer d'un numéro de TVA intracommunautaire valide composé de : [FR + clé informatique à 2 chiffres + N° Siren de l'EPLEFPA] ;
- souscrire auprès de l'administration des douanes une déclaration d'échanges de biens (DEB) par nature de flux. La déclaration doit être souscrite dans les dix jours ouvrables qui suivent le mois au cours duquel la TVA est devenue exigible au titre des livraisons et acquisitions intracommunautaires de biens ou le mois au cours duquel a eu lieu le mouvement de marchandises pour les autres opérations ;
- souscrire, dans les conditions exposées ci-dessus au 5.1.9.1.3, une déclaration européenne de services (DES);
- déclarer leurs acquisitions et/ou livraisons en les ventilant en fonction des taux applicables en vigueur au moyen du formulaire CA3 ou CA12.

5.2. LES AUTRES IMPÔTS DE L'ÉTAT

5.2.1. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

En application des dispositions combinées des articles [206-1](#) et [1654](#) du code général des impôts ainsi que de [l'article 165-1 de l'annexe IV](#) à ce même code, les établissements publics sont assujettis à l'impôt sur les sociétés (IS) lorsqu'ils se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

La nature lucrative ou non de leurs activités s'apprécie au regard des conditions posées par la doctrine administrative à l'égard des organismes de droit privé autres que les sociétés, sous réserve de la condition tenant au caractère désintéressé de leur gestion qui est présumée remplie à leur égard ([BOI-IS-CHAMP-10-60](#) n° 90).

Les activités des établissements publics sont considérées comme lucratives dès lors qu'elles peuvent être exercées par des entreprises du secteur concurrentiel dans des conditions similaires. Le caractère lucratif ou non lucratif d'une activité s'apprécie en analysant ses principales caractéristiques que sont le produit proposé, le public visé, les prix pratiqués ainsi que la publicité réalisée. (« méthode des 4 P »). Ces critères sont définis dans le [BOFIP BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#) (n° 520 et suivants).

Un même établissement peut se livrer à une activité lucrative et à une activité non lucrative. Au regard du droit fiscal, il convient d'envisager ces deux types d'activités séparément.

Les établissements publics peuvent regrouper dans un secteur distinct leurs activités lucratives afin de limiter l'imposition à ce seul secteur. Les conditions de sectorisation sont précisées au [BOFIP BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#) (n° 120 et suivants), mais s'agissant d'un établissement public, aucune condition tenant à la prépondérance des activités non lucratives n'est posée.

La sectorisation en matière d'impôt sur les sociétés ne constitue qu'une simple faculté laissée à l'organisme. Elle constitue une décision de gestion opposable à l'administration fiscale. Elle est formalisée par le dépôt d'une déclaration du résultat imposable dans les conditions de droit commun pour la période couverte par celle-ci et pour le secteur concerné.

Dès lors, en l'absence de sectorisation, un établissement public réalisant une opération lucrative non exonérée d'impôt sur les sociétés au taux de droit commun est en principe assujéti à l'IS dans les conditions de droit commun pour l'ensemble de ses activités, y compris pour celles qui n'ont pas de caractère lucratif. Ces principes généraux s'appliquent aux EPLEFPA. Cependant, en tant qu'établissements chargés d'une mission d'enseignement, ces derniers bénéficient d'un certain nombre d'exonérations particulières.

5.2.1.1. Les activités d'enseignement exercées par les EPLEFPA sont en principe non lucratives

Les EPLEFPA exercent une mission de service public d'enseignement. Les formations initiales et les formations continues diplômantes sont également considérées comme non lucratives lorsque le diplôme délivré est reconnu par l'État.

Ces activités ne sont pas, par conséquent, dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

5.2.1.2. Les revenus du patrimoine sont exonérés du taux réduit d'impôt sur les sociétés prév à l'article 206-5 du CGI

Les établissements publics sont en principe soumis à l'impôt sur les sociétés selon le régime spécial prévu à [l'article 206-5](#) du CGI. Toutefois, les établissements publics d'enseignement sont exonérés de l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus fonciers, agricoles ou mobiliers qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

5.2.1.3. Les activités exercées dans des conditions de gestion similaires à celles exercées par des entreprises commerciales doivent être soumises aux impôts commerciaux

Les activités des établissements publics sont considérées comme lucratives dès lors qu'elles peuvent être exercées par des entreprises du secteur concurrentiel dans des conditions similaires.

Ainsi, par exemple, le caractère lucratif ou non de l'activité de gestion d'une exploitation agricole par un EPLEFPA devra être déterminé selon la « méthode dite des 4P » précitée. Si l'activité est exercée dans les conditions du marché, elle devra être soumise aux impôts commerciaux. Cette activité pourra être isolée dans un secteur distinct. A défaut de sectorisation, l'ensemble des activités de l'EPLEFPA, lucratives et non lucratives, doivent être soumises à l'impôt sur les sociétés.

5.2.1.4. Les activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur sont exonérées d'impôt sur les sociétés

Le 9° du 1 de [l'article 207](#) du code général des impôts exonère d'impôt sur les sociétés les établissements publics d'enseignement supérieur au titre des revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche définies aux articles L.123-3 du code de l'éducation et L.112-1 du code de la recherche.

Cette exonération d'impôt sur les sociétés est commentée au [BOFIP BOI-IS-CHAMP-50-10](#).

5.2.2. TAXES ET PARTICIPATION SUR LES SALAIRES

5.2.2.1. Taxe sur les salaires (CGI, [ARTICLE 231 ET SUIVANTS](#))

La taxe sur les salaires est due par les employeurs qui ne sont pas assujettis à la TVA ou qui ne l'ont pas été sur au moins 90% de leur chiffre d'affaires au titre de l'année précédant celle du paiement des rémunérations.

Les rémunérations versées par les employeurs agricoles, qui bénéficient d'une exonération de fait de taxe sur les salaires en application de la jurisprudence du Conseil d'État, demeurent exonérées en application de [l'article 231](#) du CGI. Cette exonération concerne les employeurs agricoles, autres que ceux visés par les articles [53](#) et [53 quater de l'annexe III](#) au CGI. (BOFiP-I référencé [BOI-TPS-TS-10-20](#)).

Les EPLEFPA sont donc susceptibles d'être redevables de cette taxe.

La taxe sur les salaires porte sur le montant des rémunérations payées, évaluées selon les règles prévues à [l'article L.136-2](#) du code de la sécurité sociale, sans qu'il soit toutefois fait application du deuxième alinéa du I de ce même article.

Ainsi, l'assiette de cette taxe est constituée par le montant total des rémunérations imposables et des avantages en nature effectivement versés durant l'année civile à l'ensemble du personnel dans les conditions fixées à [l'article L136-2](#) précité.

Les entreprises ayant constitué des secteurs distincts d'activités en matière de TVA, en application de [l'article 209 de l'annexe II](#) au CGI, doivent déterminer la taxe sur les salaires en appliquant aux rémunérations des salariés affectés spécialement à chaque secteur le rapport d'assujettissement propre à ce secteur. Pour les rémunérations des salariés concurremment affectés à plusieurs secteurs, la taxe sur les salaires doit être déterminée en leur appliquant le rapport d'assujettissement général de l'entreprise.

Par ailleurs sont notamment exonérées de taxe sur les salaires :

- les rémunérations versées aux apprentis ([article 231](#) du CGI et [article L.6243-2](#) du code du travail) ;
- la rémunération versée aux salariés bénéficiaires d'un parcours emploi compétences ([articles L.5134-19-1 et suivants](#) du code du travail et [article 231 bis N](#) du CGI) ;
- les rémunérations versées aux enseignants des CFA ([article 231 bis R](#) du CGI). L'exonération n'est pas applicable aux autres personnels du centre ;
- l'État, pour les rémunérations qu'il paie sur le budget général, lorsque l'exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence ;
- diverses allocations et contributions versées par l'employeur et prévues par [l'article 231 bis D](#) du CGI.

L'assiette de la taxe due par les assujettis partiels à la TVA est constituée par une partie des rémunérations versées, déterminée en appliquant à l'ensemble de ces rémunérations le rapport existant l'année précédant entre le chiffre d'affaires qui n'a pas été passible de la TVA et le chiffre d'affaires total.

Ainsi, l'assiette de la taxe est obtenue en multipliant le montant total des rémunérations imposables par le rapport existant l'année précédant celle du paiement des rémunérations, entre les recettes n'ayant pas ouvert droit à déduction de la TVA et le total des recettes.

Conformément aux dispositions de [l'article 231](#) du CGI, la taxe sur les salaires est calculée sur les rémunérations versées au cours de l'année par application d'un barème progressif comportant trois tranches dont les limites sont relevées chaque année dans la même proportion que la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu (IR). Le premier taux de 4,25 % s'applique à l'ensemble des rémunérations imposables versées par un même employeur et pour une rémunération inférieure à 8 985 € brut annuel (versé en 2024). Au-delà, s'applique une majoration du taux du versement : 8,50 % pour la part des rémunérations comprises entre 8 985 et 17 936 €, 13,60 % pour la part des rémunérations supérieures à 17 936€ (salaire brut annuel versé en 2024, taxe payable en 2025).

Par ailleurs, le taux sur l'ensemble des rémunérations est de 2,95 %, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, et à 2,55 % dans les départements de la Guyane et de Mayotte.

En fonction du montant annuel dû, la taxe fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels ou d'un seul versement annuel. Le montant des droits exigibles doit, lors de chaque échéance, être calculé en fonction des salaires payés au cours de la période considérée. Toutefois, même lorsqu'elle fait l'objet de versements provisionnels mensuels ou trimestriels, la taxe sur les salaires est un impôt annuel. La base de cette taxe doit, pour chaque année d'imposition, être déterminée d'après l'ensemble des sommes imposables payées au cours de ladite année. Les versements mensuels ou trimestriels peuvent donc donner lieu à des régularisations.

Lorsque le montant total de la taxe sur les salaires acquittée l'année précédente :

- a) Est inférieur à 1200 €, les employeurs n'ont pas de déclaration à faire ;
- b) Est compris entre 1 200 € et 4 000 €, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les

salaires à raison des rémunérations payées pendant l'année en cours dans les quinze premiers jours de l'année suivante ;

- c) Est compris entre 4 000 € et 10 000 €, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un trimestre déterminé dans les quinze premiers jours du trimestre suivant ;
- d) Est supérieur à 10 000 €, les employeurs versent les sommes dues au titre de la taxe sur les salaires à raison des rémunérations payées pendant un mois déterminé dans les quinze premiers jours du mois suivant.

Chaque versement, mensuel ou trimestriel, est accompagné d'un relevé dont le modèle est le n°2501-SD, daté et signé par l'employeur et indiquant notamment sa désignation, sa profession et son adresse, la période à laquelle s'applique ce versement et le montant de la taxe sur les salaires versés.

Une déclaration annuelle permettant la liquidation et la régularisation de la taxe sur les salaires (modèle n°2502-SD) est déposée, datée et signée par l'employeur, au plus tard le 15 janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle la taxe est due pour les employeurs de la catégorie b dont les EPLEFPA.

Une décote au profit de l'employeur est possible selon certaines conditions (BOFiP-I référence [BOI-TPS-TS-30](#) paragraphes 310 et suivants). La taxe sur les salaires n'est pas due si son montant est inférieur à un seuil révisable annuellement (1 200 € en 2023) Lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 €, l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant.

Les règles relatives à la procédure, aux pénalités et au contentieux sont les règles de droit commun (BOFiP-I référencés [BOI-CF](#) et [BOI-CTX](#)).

5.2.2.2. Taxe d'apprentissage

La taxe d'apprentissage ([article L.6241-1](#) du code du travail) vise à favoriser l'égal accès à l'apprentissage et à contribuer au financement d'actions de développement de l'apprentissage dans les conditions prévues à [l'article L.6241-2](#) du même code.

Les personnes morales ayant pour objet exclusif les divers ordres de l'enseignement, comme les EPLEFPA, ne sont pas assujetties au versement de la taxe d'apprentissage ([article L.6241-1](#) du code du travail).

5.2.2.3. Contribution unique à la formation professionnelle (contribution formation)

Conformément aux [articles L.6331-1 et suivants](#) du code du travail, l'employeur doit participer au financement des actions de formation continue de son personnel et des demandeurs d'emploi en payant une contribution annuelle. Son montant dépend du nombre de salariés. C'est l'Urssaf qui collecte la taxe unique via la déclaration sociale nominative (DSN). Les rémunérations versées aux apprentis sont exonérées de cette contribution.

Les établissements publics à caractère administratif sont exonérés de cette participation ([BOI-TPS-FPC-10](#))

5.2.2.4. Versement Mobilité

Le versement mobilité est une contribution due par tous les employeurs, dont les EPLEFPA, qui embauchent plus de 11 salariés. Elle permet de financer les transports en commun. Elle est payée à l'URSSAF, qui la reverse ensuite aux autorités organisatrices de transports (AOT) locales.(articles [L.2333-64](#), [L5722-7](#) et [L.2531-2](#) du code général des collectivités territoriales).

5.3. LES IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

5.3.1. TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET NON BÂTIES (CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS [ARTICLE 1380 ET SUIVANTS](#))

Cette taxe est due par le propriétaire. Les EPLEFPA n'étant pas, le plus souvent, propriétaires de biens fonciers, n'en sont donc pas redevables. Toutefois, pour les biens fonciers dont ils sont propriétaires, les établissements

bénéficient d'une exonération permanente :

- pour leurs propriétés bâties affectées à un service public d'enseignement et non productives de revenu, au titre du [1° de l'article 1382](#) du code général des impôts ;
- pour «les bâtiments qui servent aux exploitations rurales tels que granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés, soit à loger les bestiaux des fermes et métairies ainsi que le gardien de ces bestiaux, soit à serrer les récoltes » ([6° a de l'article 1382](#) du code général des impôts) ;
- pour leurs propriétés non bâties, non productives de revenus au titre du [2° de l'article 1394](#) du code général des impôts.

Par ailleurs, pour les biens fonciers ayant leurs activités productrices de revenus, des exonérations peuvent être appliquées :

- exonérations partielles, à concurrence de 20%, des propriétés agricoles pour des types de parcelles fixés à [l'article 1394 B bis](#) du code général des impôts (terres, prés et prairies naturels, herbages et pâturages, vergers, bois, jardins...). Les terrains occupés par des serres ne bénéficient pas d'une exonération contrairement à leur construction qui en est exonérée de façon permanente ;
- exonérations partielles temporaires de plein droit ou fixées par les collectivités territoriales compétentes pour :
 - les terrains ensemencés, plantés ou replantés en bois et terrains boisés ([article 1395](#) du code général des impôts) ;
 - les terrains nouvellement plantés en noyers ([article 1395 A](#) du code général des impôts) ;
 - les vergers, cultures fruitières d'arbres et arbustes et les vignes ([article 1395 A bis](#) du code général des impôts) ;
 - les terrains plantés en arbres truffiers ([article 1395 B](#) du code général des impôts) ;
 - les terrains agricoles affectés à une production biologique ([article 1395 G](#) du code général des impôts) ;
 - terrains plantés d'oliviers dont l'exonération peut être permanente ([article 1394 C](#) du code général des impôts).

La base d'imposition est constituée par la valeur locative cadastrale diminuée d'un abattement forfaitaire pour frais de 50% sur les propriétés bâties et de 20% sur les propriétés non bâties. Les collectivités territoriales fixent les taux appliqués à cette base pour déterminer le montant dû auquel des frais de gestion sont ajoutés. Les EPLEFPA peuvent contester les valeurs locatives attribuées aux biens fonciers dont ils sont propriétaires et l'administration peut corriger les insuffisances d'évaluation des déclarations des établissements. Des dégrèvements peuvent être accordés en cas de pertes de récoltes ou de bétail.

5.3.2. LA CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (CODE GÉNÉRAL DES IMPÔTS [ARTICLES 1447 ET SUIVANTS](#))

L'article 2 de la [loi n°2009-1673](#) du 30 décembre 2009 de finances pour 2010 institue la contribution économique territoriale (CET), comprenant deux composantes : la cotisation foncière des entreprises (CFE), assise sur les bases foncières et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), dont le taux est progressif, allant de 0 % pour les entreprises réalisant un chiffre d'affaires inférieur à 500 000 € à 0,28 % pour les entreprises de plus de 50 millions d'euros de chiffre d'affaires HT. Compte tenu de la suppression progressive de la CVAE dont la suppression définitive est prévue au 1^{er} janvier 2027, le taux d'imposition de la CVAE varie d'année en année entre 2024 et 2027.

5.3.2.1. Situation des EPLEFPA au regard de la cotisation foncière des entreprises (CFE)

5.3.2.1.1. Activités passibles de la CFE

Conformément à [l'article 1447](#) du CGI, la CFE est due par les personnes physiques ou morales ou les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée.

Ainsi, les établissements publics ne sont pas passibles de la CFE lorsque leurs activités ne présentent pas un caractère professionnel (activités non lucratives, activités de caractère purement administratif). Le caractère lucratif des activités est apprécié selon les critères exposés dans le bulletin officiel des finances publiques [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#).

Par ailleurs, [l'article 1447](#) précité prévoit que sont exercées à titre professionnel les activités de location ou sous-location d'immeubles, autres que les activités de location ou sous-location d'immeubles nus à usage d'habitation ; toutefois, la CFE n'est pas due lorsque les recettes tirées de l'activité de location ou sous-location de locaux nus sont, au cours de la période de référence, inférieures à 100 000 €.

En conséquence, les EPLEFPA donnant en location ou sous-location des immeubles nus à usage autre que l'habitation et tirant de cette activité des recettes supérieures à 100 000 € sont imposables à la CFE au titre de cette activité, comme à celui de leurs autres activités imposables.

5.3.2.1.2. Activités exonérées de CFE

Les établissements publics sont exonérés de CFE pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique ([1° de l'article 1449](#) du CGI), de même que celles qui en constituent l'accessoire et le prolongement indispensable. Par exemple, les établissements publics d'enseignement sont également exonérés pour la fourniture de logement ou de nourriture qui constitue le complément nécessaire de leur activité principale. En revanche, les autres activités, exercées dans un but lucratif et ne correspondant à aucune des activités limitativement énumérées au [1° de l'article 1449](#) précité, sont imposables à la CFE dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, conformément à [l'article 1450](#) du CGI, les exploitants agricoles, personnes physiques ou morales, sont exonérés de CFE. Cette exonération concerne les exploitants agricoles qui exercent une activité agricole au sens de [l'article 63](#) du CGI (cf. [BOI-IF-CFE-10-30-10-20](#)). Par suite, l'activité d'enseignement de l'équitation avec fourniture de cavalerie revêtant, en tant que telle, un caractère agricole, est exonérée de CFE (cf. § 520 du BOI précité).

Il résulte de l'ensemble de ces principes qu'un même EPLEFPA peut exercer, au regard de la CFE, à la fois des activités non imposables (activités hors du champ de la CFE et activités exonérées de CFE) et des activités imposables.

5.3.2.1.3. Base d'imposition

Un EPLEFPA est imposé sur les seuls moyens d'activité mis en œuvre pour réaliser l'activité taxable, c'est-à-dire sur la valeur locative des seuls biens passibles d'une taxe foncière affectés aux activités imposables à la CFE. Lorsque des activités imposables et des activités non imposables sont exercées dans les mêmes locaux, il convient de distinguer selon que ces biens sont utilisés :

- successivement : seule la fraction de valeur locative des biens affectés à l'activité taxable et calculée au prorata du temps d'utilisation est alors retenue ;
- simultanément : l'établissement public doit déterminer, sous sa propre responsabilité, dans quelle proportion les biens sont affectés à l'activité imposable.

5.3.2.2. Situation des EPLEFPA au regard de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

Il résulte des dispositions de [l'article 1586 ter](#) du CGI que la CVAE est due par les personnes qui exercent une activité située dans le champ d'application de la CFE et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 500 000 €. Le taux de la cotisation est théoriquement égal à 0,28 % de la valeur ajoutée produite (quel que soit le chiffre d'affaires) pour le taux effectif d'imposition 2024. Cependant, les entreprises dont le chiffre d'affaires n'excède pas 50 000 000 € bénéficient d'un dégrèvement (suppression ou réduction d'un impôt accordée par l'administration fiscale, pris en charge par l'État). Le barème progressif et variable est donc appliqué sans demande préalable de l'entreprise, en fonction du chiffre d'affaires réalisé par elle lors du versement des acomptes et du solde.

Précision concernant le chiffre d'affaires pris en compte : L'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par l'EPLEFPA au titre de ses activités situées dans le champ de la CFE (activités imposables et activités exonérées) est pris en compte pour déterminer le taux de CVAE applicable.

Précision concernant les exonérations : La valeur ajoutée afférente à une activité exonérée de plein droit de

CFE n'est pas prise en compte pour la détermination de la CVAE. Ainsi, lorsqu'un EPLEFPA est exonéré de CFE au titre de ses activités à caractère essentiellement éducatif ([1° de l'article 1449](#) du CGI) et imposable à la CFE pour d'autres activités, seule la valeur ajoutée afférente aux activités imposables est retenue pour déterminer la CVAE.

5.3.3. AUTRES TAXES LOCALES

Des taxes annexes peuvent être perçues au profit de collectivités ou de certains organismes. Certaines sont additionnelles à un ou plusieurs impôts locaux, d'autres ont une base distincte de celle des impôts locaux.

5.3.3.1. Taxe d'enlèvement des ordures ménagères (code général des impôts [article 1520 et suivants](#))

Elle porte sur toutes les propriétés assujetties à la taxe foncière sur le bâti. Les EPLEFPA ne peuvent donc être assujettis à cette taxe que sur les biens bâtis dont ils sont propriétaires. Les personnes logées à quelque titre que ce soit dans les bâtiments de l'établissement sont toutefois nominativement imposées pour les locaux qu'elles occupent (articles [1521](#) et [1523](#) du code général des impôts). La base d'imposition des logements occupés par les fonctionnaires est égale à leur valeur locative diminuée de 50 % ([article 1522](#) du code général des impôts).

Les communes peuvent instituer, en lieu et place de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, une redevance spéciale pour l'élimination des déchets calculée en fonction du service rendu. Les établissements qui utilisent le service des ordures ménagères sont alors assujettis à cette redevance

5.3.3.2. Taxes spéciales d'équipement ([BOI-IF-AUT-70](#))

Elles sont dues par toutes les personnes physiques ou morales, assujetties notamment aux taxes foncières, à la taxe d'habitation, situées dans des zones de compétence des établissements publics fonciers locaux bénéficiaires. Les propriétés agricoles qui bénéficient d'une exonération partielle temporaire en sont exonérées ([article 1607 bis](#) et suivants du code général des impôts).

5.3.3.3. Taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties

Cette taxe concerne notamment : les carrières, ardoisières, sablières, tourbières ; les sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, cours et dépendance ([article 1519-I](#) du code général des impôts).

5.3.3.4. Taxe pour frais de Chambre d'Agriculture ([article 1604](#) du code général des impôts)

Il s'agit d'une imposition additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties qui est établie au nom du propriétaire des biens. Elle touche toutes les propriétés non bâties, à l'exception de celles qui bénéficient d'une exonération permanente de taxe foncière.

5.4. LES TAXES ET IMPOSITIONS DIVERSES EN RELATION AVEC LES EXPLOITATIONS AGRICOLES DES EPLEFPA

Les EPLEFPA ont des outils supports de la pédagogie, exploitations et ateliers, majoritairement tournés vers des activités agricoles mais aussi agroalimentaires et aquacoles. Ces activités sont susceptibles d'être frappées d'impositions diverses, sous la forme de taxes, redevances, contributions susceptibles de modifications relativement fréquentes nécessitant une référence constante au code général des impôts.

Le régime d'imposition susceptible d'être appliqué aux activités, autres que celles précisées au premier alinéa n'est pas développé dans l'instruction.

5.4.1. IMPOSITIONS SUR LES ACTIVITÉS

5.4.1.1. Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles ([article 302 BIS MB](#) du code général des impôts)

Cette taxe est due par les exploitants agricoles au titre de leurs activités agricoles, à l'exclusion de ceux placés

sous le régime du remboursement forfaitaire agricole. Elle est assise sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, excepté celui issu des activités de sylviculture, de conchyliculture et de pêche en eau douce.

Le tarif de la taxe est composé d'une partie forfaitaire de 90 Euros ([article 50 terdecies-0 de l'annexe IV](#) du code général des impôts) par exploitant et d'une partie variable fixée à 0,19 % jusqu'à 370 000 € de chiffre d'affaires et à 0,05 % au-delà.

La taxe est recouvrée selon les mêmes procédures que la TVA.

5.4.1.2. Redevance sanitaire d'abattage ([article 302 BIS N](#) du code général des impôts et [BOI-TCA-RSAB](#))

Elle est acquittée, au profit de l'État, soit par toute personne qui fait abattre un animal dans un abattoir d'abattage, soit, en cas d'abattage à façon, par le tiers abatteur pour le compte du propriétaire.

Les EPLEFPA qui, habituellement ou occasionnellement, se livrent, pour leur compte ou pour le compte de tiers, aux opérations d'abattage d'animaux de boucherie et de charcuterie, de volailles, de lapins domestiques, de gibier d'élevage ou de traitement du gibier sauvage doivent :

- souscrire une déclaration d'existence auprès du service des impôts ;
- tenir un registre des abattages ;
- déposer mensuellement une déclaration conforme.

Le tarif est fixé par animal ([article 50 terdecies- annexe IV](#) du code général des impôts) selon les conditions précisées à [l'article 302 bis P](#) du code général des impôts et peut être modulé. Cette redevance est recouvrée selon les mêmes règles que la TVA.

5.4.1.3. Redevance sanitaire de découpage ([article 302 BIS S](#) du code général des impôts)

Elle est acquittée, au profit de l'État, par toute personne qui procède à des opérations de découpage de viande avec os excepté lorsque les viandes sont achetées par des organismes d'intervention ou exportées ou livrées dans un État de la communauté européenne.

Le tarif de la redevance est fixé par tonne de viande ([article 50 quaterdecies annexe IV](#) du code général des impôts) selon les conditions précisées à [l'article 302 bis S et suivants](#) du code général des impôts.

5.4.1.4. Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus ([ARTICLE 302 BIS WC](#))

Cette redevance est perçue pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus. Elle est due par :

- les centres de collecte ou les établissements de transformation recevant du lait cru ;
- les établissements de fabrication ou de traitement d'ovoproduits.

Les modalités de cette redevance sont celles applicables à la TVA. Le tarif de cette redevance sont fixés par [l'article 50 quaterdecies-0 A ter -annexe IV](#) du code général des impôts.

5.4.1.5. Les contributions additionnelles aux primes ou cotisations afférentes à certaines conventions d'assurance ([article 1635 BIS A](#) du code général des impôts)

Elles sont établies, liquidées et recouvrées conformément à [l'article L.361-2](#) du code rural et de la pêche maritime et perçues au profit du Fonds national de gestion des risques en agriculture. Elles sont assises sur les primes ou cotisations versées.

5.4.2. IMPOSITIONS SUR CERTAINES PRODUCTIONS AGRICOLES

5.4.2.1. Contributions perçues sur certaines boissons

Cette contribution est perçue sur des boissons et préparations liquides pour boissons destinées à la consommation humaine au profit de la Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés ([article 1613 bis](#) du code général des impôts).

La taxe est due lors de la mise à la consommation de ces boissons et est acquittée, notamment par les fabricants. Le produit de cette taxe est versé à l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale.

5.4.2.2. Contributions indirectes sur les boissons

Les droits indirects ou accises sur les boissons, comprennent le droit de circulation, le droit de consommation, le droit spécifique sur les bières ([article 302 B](#) du code général des impôts). A ces droits et pour certains produits sont attachées des obligations diverses, notamment des régimes de déclaration liés aux récoltes, aux stocks, au sucre utilisé.

5.4.2.3. Redevances sanitaires sur les produits de la pêche et de l'aquaculture ([article 302 BIS WA](#) du code général des impôts)

La redevance sanitaire de première mise sur le marché est acquittée, au profit de l'État, généralement par toute personne qui procède au premier achat ou à la première réception de produits de la pêche ou de l'aquaculture ou qui procède à la préparation ou à la transformation de produits de la pêche ou de l'aquaculture, dans un établissement terrestre. Elle est assise sur le poids des produits. Le tarif est fixé par [l'article 50 quaterdecies-0-A -annexe IV](#) du code général des impôts.

Les EPLEFPA redevables de cette redevance doivent déposer mensuellement une déclaration conforme au modèle prescrit par la direction générale des finances publiques, soit mensuellement avant le 25 du mois suivant celui de la réalisation des opérations imposables, soit avant le 25 du mois suivant le trimestre d'imposition si le montant des opérations est inférieur au seuil fixé.

5.5. AUTRES CONTRIBUTIONS

5.5.1. DROITS D'ENREGISTREMENT ET LA TAXE DE PUBLICITÉ FONCIÈRE

Ils sont exigibles lors de la réalisation d'opérations juridiques (baux, ventes, échanges, donation) et perçus à l'occasion de la présentation à la formalité de l'enregistrement de l'acte. Pour les établissements d'enseignement, le droit commun s'applique, toutefois, sont exonérés de la taxe de publicité foncière ([article 743](#) du CGI) :

- les baux à long terme conclus en application des [articles L.416-1 à L.416-6](#), [L.416-8](#) et [L.416-9](#) du code rural et de la pêche maritime ;
- les baux cessibles conclus en application des [articles L.418-1 à L.418-5](#) du code rural et de la pêche maritime.

5.5.2. COTISATIONS VOLONTAIRES OBLIGATOIRES

Les cotisations volontaires obligatoires (CVO) constituent la principale source de financement des inter professions agricoles, organismes qui regroupent tous les acteurs économiques d'une filière (producteurs, transformateurs, négociants...) autour de missions d'intérêt commun ([articles L.632-1 à L.632-12](#) du code rural et de la pêche maritime).

Le Conseil Constitutionnel a jugé (CC, décision n° 2011-221 QPC du 17 février 2012 « Société Chaudet et Fille et autres ») que [l'article L.632-6](#) du code rural et de la pêche maritime, qui habilite les organisations interprofessionnelles agricoles reconnues à prélever les cotisations interprofessionnelles rendues obligatoires (CVO) sur tous les membres de la filière, est conforme à la Constitution et que ces cotisations ne sont pas des impositions.

5.5.3. LE DROIT DE COPIE

Les EPLEFPA doivent, dans le respect des textes du code de la propriété intellectuelle, s'acquitter auprès du Centre Français d'Exploitation du Droit de la Copie, des redevances relatives au droit de propriété littéraire et artistique. Un contrat précise les modalités permettant de reproduire des extraits de publications dans des conditions et des limites bien définies.

CHAPITRE 6 - LES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

6.1. DÉFINITION

Les opérations de trésorerie sont constituées notamment, par les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôt, de comptes courants.

Ces opérations sont décrites par nature, pour leur totalité sans contraction entre elles et exécutées par les comptables publics, soit spontanément, soit sur l'ordre de l'ordonnateur, soit à la demande des tiers qualifiés. Les charges et produits résultant de l'exécution de ces opérations sont imputés aux comptes budgétaires.

6.2. PRINCIPE DE L'UNITÉ DE CAISSE

L'agent comptable dispose, pour le poste comptable qu'il dirige, d'une seule caisse ([article 48 du décret 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique), et d'un seul compte de dépôt au Trésor pour l'ensemble des services composant l'établissement public ([article R.811-71](#) du code rural et de la pêche maritime).

6.2.1. CAS DES ÉTABLISSEMENTS GÉRÉS PAR UN MÊME AGENT COMPTABLE

Dans l'hypothèse où un même agent comptable assure la gestion financière de plusieurs établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles chacun dispose d'une trésorerie distincte. L'agent comptable dispose donc d'autant de comptes de dépôt au Trésor que d'établissements gérés.

6.2.2. CAS DES AGENTS DES SERVICES DÉCONCENTRÉS ASSURANT EN ADJONCTION DE SERVICE LA GESTION COMPTABLE D'UN OU PLUSIEURS ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES

Si l'agent comptable de l'établissement est également comptable direct du Trésor, la trésorerie de l'établissement public doit être suivie séparément de celle du poste comptable non centralisateur des services du Trésor. En effet, s'agissant d'une adjonction de service, la gestion de l'EPLFPA doit être distincte de celle des collectivités et établissements publics locaux gérés de droit par les services déconcentrés du Trésor et entrant dans les charges recensées des postes comptables.

L'EPLFPA géré en adjonction de service dispose donc de ses propres comptes de classe 5. L'agent comptable dispose d'un compte de dépôt au Trésor spécifique au titre de cet établissement public.

6.3. DÉPÔT DE FONDS

6.3.1. RÈGLE GÉNÉRALE

Conformément aux articles [47](#) du décret du 7 novembre 2012 et [R.811-71](#) du code rural et de la pêche maritime, les fonds des EPLFPA sont déposés chez un comptable de la DGFIP.

6.3.2. DÉPÔT DE FONDS DÉTENUS PAR LES RÉGISSEURS

Les régisseurs d'avances et de recettes régulièrement installés doivent ouvrir un compte de dépôt de fonds au Trésor pour la réalisation des opérations entrant dans le cadre de leurs attributions, sauf dérogation par décision du ministre chargé du budget¹³. Les dérogations sont instruites par Direction générale des Finances publiques et présente un caractère très exceptionnel. La structure doit justifier d'un besoin spécifique auquel le compte DFT ne pourrait pas satisfaire.

¹³ [Article 14](#) du décret n° 2019-798 du 26 juillet 2019 relatif aux régies de recettes et d'avances des organismes publics applicable aux EPLFPA

6.4. PLACEMENT DE FONDS

Les fonds disponibles des EPLEFPA peuvent faire l'objet de placements que l'on peut classer en deux catégories : les placements budgétaires et les placements de trésorerie.

6.4.1. PLACEMENTS BUDGÉTAIRES

Ils présentent les caractéristiques suivantes :

- Il s'agit de placements faisant l'objet de prévisions de dépenses dans le cadre du budget ou de décisions budgétaires modificatives. Une délibération du conseil d'administration de l'établissement est donc nécessaire avant chaque souscription ([article R811-23, 12°](#) du code rural et de la pêche maritime).
- Ces placements sont soumis à des conditions particulières d'origine des fonds. En effet, seuls peuvent être placés, les fonds provenant d'excédents d'exercices antérieurs, de libéralités, du produit de l'aliénation d'un élément du patrimoine, ou d'emprunts et d'annuités d'amortissements momentanément inutilisés ([article R.811-71](#) du code rural et de la pêche maritime).
- Ces placements représentent la part de trésorerie considérée comme étant stable, c'est-à-dire non gagée par des charges. Par conséquent, en termes d'analyse du cycle de trésorerie, de tels placements nécessitent que l'établissement dispose d'une trésorerie suffisante pour assurer à la fois la souscription de ces placements et le paiement des autres dépenses budgétaires pendant toute la durée du placement.
- Ces placements budgétaires sont réalisés exclusivement en valeurs du Trésor, valeurs d'État ou garanties par l'État. Les valeurs d'État sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.
- Ces placements à moyen ou long terme sont comptabilisés au chapitre 27.

6.4.2. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE

En application de [l'article R.811-71](#) du code rural et de la pêche maritime, les EPLEFPA sont autorisés à effectuer des placements de trésorerie pour les fonds provenant d'excédents d'exercices antérieurs, de libéralités, du produit de l'aliénation du patrimoine ou d'emprunts et d'annuités d'amortissement et qui sont momentanément inutilisés.

La trésorerie disponible pour les placements est celle qui n'est pas immédiatement nécessaire à l'établissement pour faire face aux engagements souscrits dans le cadre des crédits régulièrement ouverts par les actes budgétaires (personnel, fournisseurs, remboursements, charges diverses, etc.). L'analyse du cycle de trésorerie, fondée sur la comparaison entre la situation des disponibilités et les opérations budgétaires permet de connaître la marge de manœuvre de l'établissement en matière de fonds disponibles et doit précéder toute décision de placement.

Les placements de trésorerie peuvent être effectués :

- soit en titres émis par l'État français d'une durée ou d'une échéance inférieure à un an, à savoir en bons du Trésor à taux fixe et intérêts précomptés (BTF), en bons du Trésor à intérêts annuels (BTAN) et en obligations assimilables du Trésor (OAT) ;
- soit en valeurs du Crédit Agricole ([article R 811-71](#) du code rural et de la pêche maritime) ;
- soit en compte à terme (CAT) ouverts auprès de l'État ou du Crédit agricole ([article R811-71](#) du code rural et de la pêche maritime). L'ouverture d'un CAT auprès de la direction des finances publiques doit faire l'objet d'une décision de l'ordonnateur de l'EPLFPA (son directeur), qui porte sur le principe général de souscription d'un CAT, sans qu'une nouvelle décision ne soit nécessaire à chaque ouverture de CAT. En accord avec le ministère chargé de l'agriculture, il n'est pas nécessaire de disposer du visa préalable de la direction locale des finances publiques géographiquement compétente. Cette décision doit faire explicitement référence à [l'article R. 811-71](#) du code rural et de la pêche maritime.

Les placements de trésorerie sont comptabilisés au compte 507.

6.5. WARRANTS

Les warrants agricoles constituent un gage sans dépossession du bien consenti par un EPLEFPA sur les produits ou les matériels de l'exploitation agricole ([article L.342-1](#) du code rural et de la pêche maritime).

Les prêts garantis par un warrant agricole sont proposés par l'ordonnateur et décidés par le conseil d'administration. Ils sont exécutoires dans les mêmes conditions que les autres actes budgétaires.

La réalisation d'un emprunt garanti par un warrant agricole ne nécessite pas, contrairement aux autres emprunts, de recueillir l'avis du comptable supérieur du trésor et de l'exécutif de la collectivité de rattachement ([article R.811-67](#) du code rural et de la pêche maritime).

6.6. CONCOURS BANCAIRE

En cas d'insuffisance de trésorerie, il est possible de recourir à un concours bancaire qui se traduit par la souscription d'une ligne de trésorerie auprès d'un établissement bancaire après l'obtention d'une autorisation expresse accordée conjointement par le ministère chargé du budget (la DGFIP) et par le ministère chargé de l'agriculture.

Ce type de financement doit demeurer une procédure exceptionnelle pour un EPLEFPA, qui doit préalablement au recours à une ligne de trésorerie :

- mettre en œuvre des actions de recouvrement de ses recettes auprès de ses créanciers ;
- privilégier la négociation d'un échéancier de versement des diverses subventions avec le conseil régional territorialement compétent, l'Etat et les autres partenaires ;
- rechercher des économies sur ses dépenses ou reporter certaines dépenses non urgentes.

Si la mise en œuvre de ces actions ne permet pas d'éviter le recours à une ligne de trésorerie, la demande transmise aux ministres chargés du budget et de l'agriculture devra être accompagnée d'une description de toutes les mesures mises en œuvre, d'un plan de trésorerie exécuté au cours des deux dernières années et d'un plan de trésorerie prévisionnel pour les 12 prochains mois. En cas d'accord, la ligne de trésorerie ne devra être mobilisée qu'en cas d'absolue nécessité.

6.6.1. DEFINITION

Un concours bancaire est un concours financier à court terme qui se concrétise par une ligne de trésorerie et permet de mobiliser des fonds auprès d'un établissement bancaire à tout moment et très rapidement pour pallier une insuffisance de disponibilités. Dans la limite du plafond et de la durée de l'autorisation fixés par la DGFIP, l'établissement peut, sur la base d'une convention avec un organisme bancaire, appeler des fonds lorsqu'il est confronté à une insuffisance de trésorerie ne lui permettant pas de faire face ses charges de fonctionnement courantes. Il rembourse les sommes en jeu dès lors que sa situation de trésorerie le lui permet, et chaque remboursement reconstitue, à concurrence de son montant, le droit de tirage.

Les opérations des comptes de concours bancaire ne correspondent pas à la définition des dépenses ou des recettes budgétaires mais à des opérations de trésorerie. Seuls les frais financiers que ce type de contrat génère sont inscrits au budget en tant que charge financière/ dépense budgétaire.

Les mouvements de fonds (tirage et remboursement de la ligne de trésorerie) correspondent respectivement à des encaissements non budgétaires et des décaissements non budgétaires. Ils sont suivis sur des comptes de la classe 5.

6.6.2. PROCEDURE

Le conseil d'administration de l'EPLEFPA demandeur doit délibérer sur le recours à un concours bancaire en précisant son montant, sa durée et ses modalités. Le montant sollicité au titre de la ligne de trésorerie doit être limité, dans un contexte récent de hausse des taux d'intérêt, afin de ne pas engendrer des charges financières trop élevées qui pourraient obérer le retour à une situation financière plus saine.

Cette délibération doit s'appuyer sur :

- un rapport d'opportunité justifiant la nécessité de recourir à un concours bancaire,
- le plan prévisionnel de trésorerie de l'exercice en cours,
- les deux derniers plans de trésorerie exécutés au cours des deux exercices précédents.

Le rapport d'opportunité rédigé conjointement par l'ordonnateur et par l'agent comptable devra faire état :

- d'une analyse expliquant les raisons des tensions de trésorerie,
- de la situation de la trésorerie au moment de la demande, à savoir le solde du compte de dépôt de fonds au trésor et l'état des restes à payer et à recouvrer en précisant les mesures mises en place en matière de recouvrement,
- des mesures budgétaires et financières qui permettront de reconstituer à court terme la trésorerie nécessaire pour le fonctionnement de l'établissement,
- des autres démarches engagées pour que l'établissement revienne à moyen terme à une situation financière saine et durable (mise en place d'un plan de redressement pluriannuel par exemple).

Le dossier constitué de la délibération du conseil d'administration, accompagné du rapport d'opportunité, du plan de trésorerie prévisionnel en cours et le cas échéant, des deux derniers plans de trésorerie exécutés au cours des exercices précédents devra être transmis concomitamment :

- par l'ordonnateur à la DGER, sous couvert de l'autorité académique,
- par l'agent comptable à la DGFIP, sous couvert de la DDFIP ou de la DRFIP géographiquement compétente.

Le Ministre chargé du budget formulera un avis après avoir recueilli celui du Ministre chargé de l'agriculture. Leur avis est requis préalablement à l'exécution de cette délibération.

CHAPITRE 7 - LE COMPTE FINANCIER

7.1. DÉFINITION, RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION

7.1.1. DÉFINITION

Le compte financier de l'EPLEFPA, pour un exercice donné, est constitué d'un ensemble de documents qui forment un tout et retracent la totalité des opérations financières de l'établissement.

Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'établissement. Cette notion d'image fidèle, qui vient s'ajouter aux notions traditionnelles de sincérité et de régularité des comptes, a aussi pour objectif de mieux informer les divers destinataires des documents.

Remarque : En fin d'exercice N-1, avant l'établissement du compte financier, il convient de procéder à l'arrêté des écritures. Ce dernier s'envisage différemment selon la nature des comptes concernés.

Pour les comptes de disponibilités, il y a lieu de procéder à un arrêté définitif à la date du 31 décembre N-1. Les soldes dégagés sur ces comptes constituent la balance de sortie qui sera reprise au 1er janvier en balance d'entrée de l'exercice N qui s'ouvre. Dès lors, toutes les opérations d'encaissement et de décaissement réalisées à compter du 1er janvier N sont comptabilisées dans les écritures de l'exercice N, qu'elles concernent cet exercice ou l'exercice en cours de clôture (N-1).

Les comptes autres que de disponibilités font l'objet de deux arrêts :

- un arrêté provisoire comprenant toutes les opérations effectuées au 31 décembre N-1, date calendaire ;
- un arrêté définitif après achèvement de l'ensemble des travaux de fin d'exercice. Ces opérations d'inventaire n'ont pas d'incidence sur la trésorerie. Elles doivent être réalisées au plus tard le 31 janvier N. Cet arrêté définitif des comptes permet d'établir la balance définitive et le bilan du compte financier.

7.1.2. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE FINANCIER

Comme prévu par [l'article R.811-72](#) du code rural et de la pêche maritime, à la clôture de l'exercice, l'agent comptable en fonction prépare le compte financier pour l'exercice écoulé. Il est dressé un compte financier unique. Les agents comptables remplacés en cours d'année sont dispensés de rendre un compte financier séparé pour leur gestion mais demeurent responsables de leurs opérations.

Le compte financier est signé par l'agent comptable en fonction lors du vote du compte financier par l'organe délibérant au titre de l'exercice écoulé. Les périodes engageant les responsabilités respectives des agents comptables qui se seraient succédés sont déterminées par les procès-verbaux de remise de service.

Les procès-verbaux de remise de service doivent être joints au compte financier produit.

Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que le montant des ordres de dépenses et des titres de recettes est conforme à ses écritures.

7.2. STRUCTURE

Le compte financier comprend, conformément à [l'article R.811-72](#) du code rural et de la pêche maritime :

- la balance définitive des comptes ;
- le développement, par chapitres, des dépenses et des recettes budgétaires ;
- le tableau récapitulatif de l'exécution du budget ;
- les documents de synthèse comptable ;
- la balance des valeurs inactives.

7.2.1. LA BALANCE DÉFINITIVE DES COMPTES DU GRAND LIVRE

Elle reprend la totalité des opérations de l'exercice et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie. Elle retrace la totalité des comptes de classes 1 à 5 et, pour les classes 6 et 7, le report global des opérations de l'exercice.

Les comptes de charges (classe 6) et de produits (classe 7) sont soldés par le compte 12 "Résultat de l'exercice" dont le solde créditeur (compte 120 « Résultat de l'exercice (bénéfice) ») ou débiteur (compte 129 « Résultat de l'exercice (perte) ») constitue le résultat de l'établissement.

7.2.2. LE DÉVELOPPEMENT PAR CHAPITRES DES DÉPENSES ET DES RECETTES BUDGÉTAIRES

7.2.2.1. Le développement des dépenses

Le développement des dépenses budgétaires est retracé par chapitre et article. Pour chacune de ces lignes budgétaires, sont indiqués les crédits ouverts, le montant brut des dépenses, annulations ou réductions de dépenses, les montants nets et les extournes.

Les écarts entre les prévisions et l'exécution sont présentés par chapitre budgétaire. Selon le cas, deux rubriques peuvent être servies :

- crédits non utilisés,
- crédits de régularisation.

7.2.2.2. Le développement des recettes

Le développement des recettes budgétaires est retracé par chapitre et article. Pour chacun de ces chapitres et articles sont indiqués le montant brut des recettes, les annulations et réductions de recettes, le montant net, les extournes. Les recettes sont rapprochées des prévisions budgétaires et font apparaître les écarts (en plus ou en moins).

7.2.3. LE TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'EXÉCUTION DU BUDGET

Il reprend en deux sections l'ensemble des dépenses et des recettes budgétaires, afin de dégager le solde des sections de fonctionnement et des opérations en capital, de présenter la capacité ou insuffisance d'auto-financement et la variation du fonds de roulement, ainsi que le total des dépenses et recettes budgétaires après déduction des virements entre centres (cf. titre III paragraphe 7.8 – Principaux modèles) – récapitulatif général du développement des dépenses et des recettes).

7.2.4. LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE COMPTABLE

Ils comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Il est rappelé que les documents de synthèse doivent, en toute circonstance, donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'EPLEFPA.

L'obligation de parvenir à une image fidèle conduit à fournir des informations complémentaires, incluses dans l'annexe, dont le contenu est indiqué ci-après.

7.2.4.1. Le bilan

Il représente pour l'EPLEFPA l'état à la clôture de l'exercice de ses éléments d'actif et de passif. Il met en évidence la situation nette qui correspond aux capitaux propres (à l'exception des subventions d'investissement et des provisions réglementées).

Il présente, à la date de son établissement :

- une situation des droits et obligations ;
- une description des moyens mis en œuvre.

Sa présentation doit être identique d'un exercice à l'autre. La comparaison est assurée par l'ouverture d'une colonne « exercice précédent ».

Toute modification particulière entre le bilan de sortie d'un exercice et le bilan d'entrée de l'exercice suivant doit donner lieu à la confection par l'établissement d'un état de concordance (ou table de transposition).

7.2.4.2. Le compte de résultat

Il est établi à partir des comptes de charges et de produits. Il permet de dégager, le résultat de l'exercice (excédent ou déficit) provenant de la différence entre les charges et les produits des comptes généraux.

Il est présenté en liste et sa présentation doit être identique d'un exercice à l'autre pour que la comparaison soit possible. À cet effet, il comporte une colonne « exercice précédent ».

7.2.4.3. L'annexe

L'annexe est une composante à part entière des états financiers de l'établissement. A ce titre, elle est obligatoire.

Les informations fournies dans l'annexe contribuent à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme.

Au-delà de certaines informations générales ou transverses qu'elle met en exergue, l'annexe :

- complète et commente les informations contenues dans le bilan et le compte de résultat ;
- délivre des informations, notamment littéraires, concernant des éléments non comptabilisés. Ainsi, dès lors qu'ils ne répondent pas aux critères de comptabilisation (notamment le critère d'évaluation fiable), les éléments significatifs font l'objet d'une mention en annexe.

Les éléments ne sont mentionnés dans l'annexe que s'ils répondent aux critères de significativité définis par l'établissement.

Une information doit figurer dans l'annexe si elle est significative, c'est à dire si son absence est susceptible d'influencer le jugement des tiers sur la situation financière et patrimoniale de l'établissement. Le seuil de signification d'une information détermine donc le choix des informations à communiquer. Le caractère significatif est à apprécier au cas par cas en fonction des particularités de l'établissement. Il est défini de manière homogène pour chaque catégorie ou postes d'opération. Il peut être analysé sur la base de critères qualitatifs et/ou quantitatifs.

À titre d'exemple, il est possible de considérer qu'une information est significative dès lors qu'elle répond à l'une des conditions suivantes :

- le poste représente un certain pourcentage du total du bilan (a minima entre 5 et 10 %) ;
- la variation représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

Un seuil de signification défini pour un poste (ex : immobilisations corporelles ou charges de fonctionnement) ne peut pas être généralisé à l'ensemble des postes du bilan et du compte de résultat.

L'agent comptable rédige l'annexe afin de présenter une information financière fiable, intelligible et pertinente, notamment par le biais d'explications littéraires expliquant les choix de gestion effectués (choix des méthodes d'évaluation et d'estimation, hypothèses retenues, choix des durées d'amortissements). Elle permet notamment d'apporter des éléments d'information au conseil d'administration, aux autorités de tutelle et à la Cour des comptes sur les règles applicables à l'établissement. L'agent comptable indexe tout document qu'il estime utile à la compréhension des états financiers (éclairages sur la politique de l'établissement, données d'analyse financière, éléments de comptabilité analytique, etc.).

Il n'existe pas de règle générale d'élaboration de l'annexe, son contenu étant lié à l'activité de l'établissement et devant être analysé au regard du principe d'importance relative. De ce fait, la liste des informations recensées ici n'est ni exhaustive, ni obligatoire.

Il est toutefois possible d'organiser l'annexe selon les thématiques suivantes :

- Partie I : les faits caractéristiques de l'exercice,
- Partie II : les principes, règles et méthodes comptables,
- Partie III : les notes sur le bilan,
- Partie IV : les notes sur le compte de résultat,
- Partie V : les autres informations (ex : les événements postérieurs à la clôture, les engagements financiers...).

La maquette de l'annexe proposée, ci-après, reprend ces 5 parties. Cependant, l'élaboration étant fonction du patrimoine et de l'activité de l'établissement, toutes les rubriques n'ont pas vocation à être remplies par chaque établissement. A contrario, une information ne figurant pas dans la maquette mais présentant une importance significative pour un établissement doit être développée dans l'annexe de ses états financiers. L'annexe est un document qui évolue d'année en année : un élément intégré dans l'annexe en année N en raison de son caractère significatif peut ne pas devoir être repris dans l'annexe du compte financier N+1.

L'annexe peut comporter des tableaux s'il s'avère que cette présentation est la plus adaptée sur certains items. Toutefois, le nombre de tableaux doit être limité. En effet, l'annexe, document rédigé, n'est pas une succession de tableaux.

7.2.4.3.1. Faits caractéristiques de l'exercice

Cette partie mentionne des événements ayant conduit à des incidences comptables pendant l'exercice tels que :

- Des évolutions de structures, des changements d'organisation ou de fonctionnement de l'établissement (par exemple, des changements d'orientation d'activités d'exploitation, la mise en place d'une nouvelle activité, des investissements ou financements d'une particulière importance, l'adhésion à un G.I.E....) ou des décisions du conseil d'administration apportant un changement comptable significatif (durées d'amortissement des immobilisations, admissions en non-valeur, remises gracieuses, etc.) ;
- Les évolutions des éléments liés aux fonds propres (financements reçus), au patrimoine (importante cession de biens ...) ;
- Le cas échéant, des circonstances empêchant de faire des comparaisons d'un exercice sur l'autre.

7.2.4.3.2. Principes, règles et méthodes comptables

Cette partie permet de présenter succinctement les principes généraux appliqués par l'établissement sans pour autant citer les principes généraux comptables élémentaires (ex : indépendance des exercices, l'image fidèle, etc.). Elle n'a pas vocation à fournir une explication détaillée. Dès lors que l'ensemble des explications et justifications des choix de l'établissement est présenté dans des notes individuelles portant sur chacun des postes du bilan et du compte de résultat.

- Principes et méthodes d'évaluation

Lorsque plusieurs méthodes comptables sont envisagées (notamment si les textes définissent une méthode préférentielle et d'autres méthodes alternatives), il est nécessaire que l'établissement présente en annexe la méthode qu'il a retenue et, si besoin, justifie son choix, particulièrement lors de l'utilisation d'une méthode alternative à la méthode préférentielle.

- Comparabilité des comptes

La qualité des comptes est une exigence constitutionnelle ([article 47-2](#) de la Constitution) qui doit répondre notamment aux objectifs suivants :

- les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- les comptes doivent être établis selon des méthodes permanentes dans le but d'assurer leur comparabilité, cette dernière s'appliquant aux états financiers d'entités différentes ainsi qu'aux états financiers de la même entité dans le temps.

Par ailleurs, l'information financière doit être utile à la prise de décision, aussi bien pour l'ordonnateur que pour les autres utilisateurs (collectivité de rattachement, État, etc.). A ce titre, seules des informations comparables entre plusieurs établissements ou, pour un même établissement, comparables sur plusieurs exercices permettent d'assurer la pertinence des choix effectués.

De ce fait, la production d'une information comparative retraitée (ICR ou comptes pro forma) répond à des objectifs de comparabilité de données comptables suite à des variations de méthodes comptables, ou encore, lors de corrections d'erreur. Quelle que soit la nature du changement, l'information pro forma correspond au retraitement des données comptables antérieures concernées (actif, passif, situation nette et/ou compte de résultat).

Dans tous les cas (changements de méthodes comptables ou correction d'erreurs), l'annexe des états financiers présente ces changements et corrections ayant eu lieu au cours de l'exercice. Les états financiers des exercices

ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

- Changement de méthodes comptables (Cf. titre III paragraphe 1.3.1) : choix effectués lorsque plusieurs méthodes sont possibles et justification des raisons de ces choix.

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'organisme, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature du changement de méthode comptable ;
- pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs par rapport aux exercices présentés, dans la mesure du possible ;
- les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'organisme, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- le texte imposant le changement ;
- le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Au titre de l'information comparative, l'agent comptable veillera à proposer une analyse de l'impact de la nouvelle méthode sur les comptes. L'annexe des états financiers de l'exercice N (premier exercice de la nouvelle méthode comptable) présente les éléments de l'exercice N-1 comme si cette nouvelle méthode comptable avait été appliquée au moyen du retraitement des éléments concernés (actif, passif, fonds propres). Si l'application rétrospective est impraticable, le changement de méthode comptable est appliqué de manière prospective et l'établissement indique les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi que la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

- Changement d'estimation comptable (Cf. titre III paragraphe 1.3.2)

L'organisme fournit également des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours, ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs. Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

- Corrections d'erreurs (Cf. titre III paragraphe 1.3.3)

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'EPLFPA portant sur un ou des exercices. Elle est corrigée de manière rétrospective dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Au titre de l'information comparative retraitée, l'exercice antérieur est présenté corrigé de cette erreur.

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée, sont indiquées.

7.2.4.3.3. Compléments d'information relatifs au bilan

On y trouvera notamment un certain nombre d'informations sur les différents postes du bilan, parmi lesquels on peut citer :

- l'actif immobilisé comprenant :
 - les immobilisations
 - les amortissements

- les dépréciations
- les biens vivants et en cours de production agricole ;
- les stocks et en cours ;
- les créances en les distinguant par leur nature et leur échéance (moins d'un an ou plus d'un an) ;
- les valeurs mobilières de placement ;
- les financements reçus ;
- les provisions ;
- les dettes en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et à cinq ans au plus, à plus de cinq ans ;

L'annexe fournira également les éléments d'information qualitatifs et quantitatifs suivants :

a) l'actif immobilisé

L'annexe des états financiers présente des tableaux faisant apparaître, par catégorie d'immobilisations, les éléments expliquant les variations de patrimoine de l'organisme.

Pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est notamment fournie concernant :

- les amortissements (les modes d'amortissement, les taux d'amortissements et les durées d'amortissements utilisés) ;
- les dépréciations éventuelles (montants des dépréciations comptabilisées ou reprises ainsi que les événements qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre les dépréciations) ;
- les entrées ;
- les sorties (cessions ou mises au rebut).

Dans le cas d'actifs incorporels et corporels acquis ou produits conjointement pour un coût global, l'annexe doit apporter des précisions sur la nature, le montant et le traitement de ces biens. Le coût de l'immobilisation est indiqué en distinguant la partie financée par l'organisme et la partie financée par les autres partenaires.

Modèle de tableau des immobilisations à adapter en fonction des immobilisations de l'EPLEFPA

Rubriques et postes	Valeur brute au début de l'exercice	Augmentations		Diminutions		Valeur brute à la fin de l'exercice
		Par virement de poste à poste	Acquisitions Mises à disposition Transferts	Par virement de poste à poste	Cessions Mises au rebut	
Immobilisations incorporelles Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires Autres immobilisations incorporelles						
Immobilisations incorporelles en cours						
Immobilisations corporelles (hors biens vivants) Terrains Constructions Installations techniques, matériels, et outillage Autres immobilisations corporelles						
Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)						
Immobilisations corporelles (biens vivants)						
Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)						
Participations et créances rattachées à des participations Titres de participation Autres formes de participation Créances rattachées à des participations						
Autres immobilisations financières Titres immobilisés (titres de propriété) Titres immobilisés (droit de créance) Prêts Dépôts et cautionnements versés Autres créances immobilisées						
TOTAUX						

Si l'EPLEFPA est concerné par les opérations ci-après, l'annexe est complétée des éléments suivants :

- les méthodes d'évaluation à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture des immobilisations antérieures non comptabilisées en raison de situations particulières ;
- la méthode comptable d'estimation du coût de remise en état de site ;
- la nature et les effets de changement d'estimations comptables ayant une incidence significative sur l'exercice en cours ou ultérieurs. Concernant les valeurs résiduelles, les coûts estimés de démantèlement, transport et remise en état de site, les durées d'utilité et le mode d'amortissement ;
- le montant des immobilisations transférées et les conventions retenues pour les comptabiliser.

Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé :

- Les amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie pour les actifs amortissables.

La durée d'amortissement utilisée sera précisée :

- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice en cours ou sur les exercices ultérieurs (durée de l'amortissement, valeur résiduelle, durée d'utilité ...).

Modèle de tableau des amortissements

Rubriques et postes	Cumulés au début de l'exercice	Augmentations (dotations de l'exercice)	Diminutions (amortissements afférents aux éléments de l'actif sortis)	Cumulés à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles (hors biens vivants) Constructions Installations techniques, matériels, et outillage Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations corporelles (biens vivants)				
TOTAUX				

- Les dépréciations

Elles portent sur l'ensemble des actifs dont l'actif immobilisé.

Un actif ne fait l'objet d'un test de dépréciation que si, au cours de l'exercice, est intervenu un fait extraordinaire et ponctuel susceptible d'entraîner sa dépréciation.

Pour les dépréciations de montant significatif, comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice, une information est fournie sur :

- les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ainsi que la méthode de calcul utilisée ;
- la valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ;
- si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci doivent être indiquées ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dépréciation.

Modèle de tableau des dépréciations (cf. titre III de la présente instruction §7.8 – Principaux modèles)

b) Stocks et en cours

L'annexe peut faire état des variations de stocks significatives. Le comptable s'attachera à dégager, si cela se

justifie, les méthodes utilisées pour le suivi des stocks.

c) Créances

L'annexe présente une information sur les créances détenues par l'établissement en distinguant les créances par leur nature et leur échéance (moins d'un an ou plus d'un an). L'information fournie porte sur :

- le type de créances et leur origine ;
- les actions engagées pour le recouvrement ;
- les montants des dépréciations éventuelles (comptabilisées ou reprises) ainsi que les méthodes utilisées ;
- les décisions d'apurement de créances par nature de décision (admissions en non-valeur, remises gracieuses).

Modèle de tableau des créances (cf. titre III paragraphe 7.8 – Principaux modèles)

d) Valeurs mobilières de placement

Une information est fournie sur la nature/type de valeurs mobilières de placement détenues, la politique définie en matière de placement, le cadre législatif et réglementaire et les éventuelles dérogations obtenues en matière de gestion de trésorerie, la valeur de marché à la clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières.

e) Financements reçus

L'annexe présente les caractéristiques des principaux financements reçus (subventions de fonctionnement, financements externes d'actifs) dont l'organisme a bénéficié durant l'exercice, ainsi que celles des principaux financements en cours.

L'information présentée doit distinguer les différents financeurs. Ces informations peuvent être données sous forme de tableau.

L'état de suivi des financements externes de l'actif contient :

- le solde des financements à l'ouverture, les mouvements de l'exercice et le solde à la date de clôture.
- le détail des variations de valeurs des financements :
 - les reprises de financements selon le même rythme et la même durée que l'amortissement de l'actif financé ;
 - les reprises résultant d'éventuelles dépréciations d'actifs financés (selon le taux de financement) ;
 - les reconstitutions de financements résultant des reprises de dépréciations sur les actifs financés ;
 - les reprises résultant de sorties du bilan des actifs financés (cessions ou mises au rebut).

f) Provisions

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie concernant la nature, les méthodes de calcul et le montant des provisions constituées par l'établissement.

Ainsi, pour chaque catégorie de provision doivent être mentionnés :

- les montants à l'ouverture et à la clôture ;
- les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- les montants repris car utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants repris parce que devenus sans objet.

Concernant les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;
- les incertitudes relatives à l'évaluation ou aux échéances de ces dépenses, en précisant le cas échéant les hypothèses ayant conduit à l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu, ainsi que de l'actif comptabilisé au titre de ce remboursement.

Modèle de tableau des provisions – (cf. titre III paragraphe 7.8 – Principaux modèles)

g) Dettes

L'annexe présente une information sur les dettes de l'établissement, classée selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus, et à plus de cinq ans.

Modèle de tableau des dettes (cf. titre III paragraphe 7.8 – Principaux modèles)

7.2.4.3.4. Compléments d'information relatifs au compte de résultat

Dans cette catégorie de documents on trouvera notamment :

- le développement des résultats par centre, ou secteur d'activité ;
- l'état des charges et produits imputables à d'autres exercices ;
- l'état d'utilisation de la taxe d'apprentissage ;
- les résultats sur opérations faites en commun (GIE, GIP) ;
- le tableau des soldes intermédiaires de gestion qui permet, dans une approche économique, de dégager, à partir du compte de résultat, des notions de marge, de production, de valeur ajoutée et d'excédent brut d'exploitation (cf. titre III paragraphe 7.8 – Principaux modèles)

Sont également mentionnés en annexe les informations suivantes :

- les produits de fonctionnement et produits financiers
- les produits relatifs à des exercices antérieurs, s'ils sont significatifs ;
- les prix de cession d'éléments d'actif ;
- les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important (pour les provisions, indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés) ;
- les précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges de fonctionnement, s'ils sont significatifs ;
- les charges de fonctionnement et charges financières ;
- les charges relatives à des exercices antérieurs, si elles sont significatives ;
- le montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet ;
- les charges relatives à des exercices antérieurs, notamment les charges afférentes aux annulations de titres, si elles sont significatives ;
- les valeurs comptables des éléments d'actif cédés ;
- les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.

7.2.4.3.5. Engagements financiers donnés ou reçus

Les entités doivent également fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité.

Sont notamment à mentionner les montants des engagements financiers suivants :

- les avals, cautionnements et garanties ;
- les créances cédées non échues (dont les effets de commerce escomptés non échus) ;
- les garanties d'actif et de passif ;
- les clauses de retour à meilleure fortune ;
- les engagements consentis à l'égard d'entités liées ;
- les engagements en matière de pensions ou d'indemnités assimilées ;
- les engagements assortis de sûretés réelles ;
- les engagements pris fermes sur titres de capital et non-inscrits au bilan, ainsi que les engagements résultant de contrats qualifiés de « portage » ;
- les engagements consentis de manière conditionnelle.

7.2.4.3.6. Divers autres éléments d'information utiles

La liste des personnels rétribués sur les différents centres et divisions du budget (affectation et emploi, rémunération, charges sociales, impôts...) doit être annexée.

Par ailleurs, sont jointes les listes des personnels permanents et occasionnels rémunérés par l'État et la collectivité territoriale de rattachement.

Les masses salariales globales afférentes doivent également être annexées.

Personnels mis à disposition

Les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition du personnel sont aussi précisés en annexe.

Événements postérieurs à la clôture

Font également l'objet d'une information en annexe, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice, lesquels se sont produits entre la date de clôture de l'exercice (soit le 31/12/N) et la date d'arrêté des comptes. La date d'arrêté des comptes est mentionnée dans l'annexe, afin que le lecteur des états financiers puisse déterminer quelle est la période couverte par l'information donnée à ce titre dans l'annexe des comptes.

7.2.5. LA BALANCE DES COMPTES DE VALEURS INACTIVES

Elle reprend la totalité des opérations de l'exercice en ce qui concerne les valeurs inactives (tickets repas, etc.) et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie. Elle indique les différents mouvements d'entrée (achats, impression, etc.) et de sortie (ventes, destruction, remplacement, etc.).

7.3. ARRÊTÉ DU COMPTE FINANCIER

Avant l'expiration du 4ème mois suivant la clôture de l'exercice, soit avant le 30 avril, le conseil d'administration arrête le compte financier présenté par le directeur de l'EPLFPA, après avoir entendu l'agent comptable.

La convocation du conseil d'administration pour l'examen du compte financier doit être accompagnée, comme pour le budget ou les décisions modificatives, des documents préparatoires nécessaires à son examen. Il s'agit notamment :

- d'une synthèse du compte financier de l'établissement, comprenant au minimum des tableaux récapitulatifs relatifs à l'exécution du budget, au bilan, ... ;
- du rapport de l'ordonnateur sur le compte financier ;
- d'une analyse de la situation financière par l'agent comptable ;
- du tableau d'évolution du fonds de roulement (avec et sans les stocks) sur les 5 derniers exercices.

7.4. TRANSMISSION DU COMPTE FINANCIER SUR CHIFFRES A L'AUTORITÉ ACADÉMIQUE ET A LA COLLECTIVITÉ TERRITORIALE DE RATTACHEMENT

Accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration consignées dans le relevé des délibérations et de celles de l'agent comptable, le compte financier sur chiffres est transmis par le directeur de l'EPLFPA à la collectivité territoriale de rattachement et à l'autorité académique dans un délai de 30 jours suivant son adoption ([article R.811-72](#) du code rural et de la pêche maritime).

7.5. PRODUCTION DU COMPTE FINANCIER

La réforme de la responsabilité des gestionnaires publics s'est notamment traduite par la suppression du processus d'apurement administratif. Le [décret n°2022-1605](#) du 22 décembre 2022 portant application de [l'ordonnance n°2022-408](#) du 23 mars 2022 a en ce sens modifié [l'article R.811-72](#) du code rural et de la pêche maritime pour les EPLFPA.

Pour autant, l'obligation de production par les agents comptables des comptes financiers demeure et s'inscrit dans les articles précités. Les agents comptables sont en outre passibles d'une amende en cas de non production des comptes financiers ([article L.131-13](#) du CJF modifié).

La Cour des comptes peut effectivement condamner l'agent comptable à l'amende pour retard dans la production des comptes. Les modalités de production du compte financier sont fixées par [l'arrêté du ministre chargé du budget du 30 juin 2023](#) relatif aux pièces justificatives des opérations et des documents du compte financier des EPLE, EPLE Mer, EPLEFPA et EPE.

Les EPLEFPA ne disposant pas de la capacité de dématérialiser leur compte financier, celui-ci est réputé produit dès lors que l'établissement transmet l'ensemble des pièces du compte financier à son autorité de tutelle État. Le visa de l'agent comptable matérialisant cette production doit être joint au compte financier :

- soit indiqué directement dans le rapport du compte financier ;
- soit sur un certificat annexe.

Dans le cas où l'agent comptable n'établit pas le compte financier de l'établissement dans les délais fixés, un agent commis d'office chargé de la reddition des opérations peut être désigné pour le faire en son lieu et place. L'agent commis d'office est nommé dans les mêmes conditions que celles régissant la nomination de l'agent comptable défaillant. Sa désignation peut être demandée notamment par le commissaire du Gouvernement près une chambre régionale et territoriale des comptes. Le comptable commis d'office perçoit une rétribution qui lui est versée par l'organisme public qui rémunère ou indemnise le comptable défaillant ([décret n°2007-1276](#) du 27 août 2007 relatif aux comptables commis d'office pour la reddition des comptes des comptables publics et assimilés).

Le taux et les modalités de liquidation de cette rétribution sont fixés par le [décret n°2007-1277](#) du 27 août 2007. La rétribution due au commis d'office est indépendante des amendes qui peuvent être infligées au comptable défaillant.

7.6. L'EXAMEN DE LA GESTION DES EPLEFPA

La chambre régionale et territoriale des comptes est habilitée à contrôler la gestion de l'EPLFPA par l'ordonnateur. Lorsqu'elle engage cette procédure, elle en informe l'ordonnateur.

La chambre régionale et territoriale des comptes est habilitée à se faire communiquer tous documents, de quelque nature que ce soit, relatifs à la gestion des EPLEFPA ([article L.241-1 et suivants](#) du code des juridictions financières) ; à procéder à toutes demandes de renseignement, notamment à entendre tout agent de l'État dont l'audition est jugée nécessaire ; à diligenter toutes enquêtes ou expertises. A ce titre, elle peut se faire communiquer les rapports des services d'inspection. L'instruction conduite, dans le cadre de la préparation du rapport provisoire et confidentiel, est menée avec, en particulier, l'ordonnateur dont la gestion est contrôlée ([article L.241-6](#) du code des juridictions financières).

Les observations qu'elle est susceptible d'adresser à l'ordonnateur ne peuvent l'être qu'après un entretien préalable avec celui-ci ou avec celui qui était en fonction au cours de l'exercice examiné. Lorsque des observations sont formulées, l'ordonnateur concerné, dispose d'un délai de deux mois pour remettre au greffe de la chambre régionale et territoriale des comptes une réponse écrite. Les observations définitives sur la gestion sont arrêtées par la chambre régionale et territoriale des comptes après l'audition, à sa demande, de l'ordonnateur et de toute autre personne nominativement ou explicitement mise en cause.

La chambre régionale et territoriale des comptes arrête ses observations définitives sous la forme d'un rapport d'observations qui est communiqué notamment à l'ordonnateur. Celui-ci dispose d'un délai d'un mois pour y apporter des réponses qui seront consignées dans le rapport définitif.

Le rapport d'observations définitif est communiqué par l'ordonnateur au conseil d'administration de l'établissement, dès sa plus proche réunion. Il fait l'objet d'une inscription à l'ordre du jour. Il est joint à la convocation adressée à chacun des membres du conseil d'administration et donne lieu à un débat ([article L.243-6](#) du code des juridictions financières).

Il peut éventuellement faire l'objet d'une demande en rectification.

Il est communiqué au représentant de l'État et au DDFiP et peut être transmis, si la chambre régionale et territoriale des comptes l'estime utile, à la Collectivité territoriale de rattachement.

Si, à l'occasion de ses contrôles, la chambre régionale et territoriale des comptes découvre des faits de nature à motiver l'ouverture d'une action pénale, le procureur de la République ainsi que le garde des sceaux en sont avisés.

INSTRUCTION M99

**sur la réglementation comptable
des établissements publics locaux d'enseignement
et de formation professionnelle agricoles**

TITRE III

LE CADRE COMPTABLE DE L'EPLEFPA

Table des matières

CHAPITRE 1 – LA COMPTABILITÉ DES EPLEFPA	7
1.1. LES COMPTABILITÉS	7
1.1.1. LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE	7
1.1.2. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE	7
1.1.3. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	7
1.2. PRINCIPES GÉNÉRAUX	8
1.2.1. L'IMAGE FIDÈLE	8
1.2.2. LA PRUDENCE	8
1.2.3. LA RÉGULARITÉ	8
1.2.4. LA SINCÉRITÉ	8
1.2.5. LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION	8
1.2.6. LA PERMANENCE DES MÉTHODES	8
1.2.7. L'INTANGIBILITÉ DU BILAN D'OUVERTURE	8
1.2.8. L'INDÉPENDANCE DES EXERCICES	8
1.2.9. LA NON COMPENSATION	8
1.2.10. LE NOMINALISME	9
1.3. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS	9
1.3.1. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	9
1.3.1.1. Définitions des méthodes comptables	9
1.3.1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	9
a. Application d'un changement de méthodes comptables	9
b. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	10
c. Information présentée dans l'annexe du compte financier	10
d. Synthèse	10
1.3.2. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	11
1.3.2.1. Généralités	11
1.3.2.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	11
a. Application d'un changement d'estimation comptable	11
b. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	11
c. Information présentée dans l'annexe du compte financier	11
d. Synthèse	12
1.3.3. CORRECTIONS D'ERREURS	12
1.3.3.1. Définitions	12
1.3.3.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs	12
a. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	12
b. Information présentée dans l'annexe du compte financier	13
c. Synthèse	13
d. Illustration	13
1.4. LE CADRE COMPTABLE	14
1.4.1. LA CODIFICATION	14
1.4.1.1. Les classes	14
1.4.1.2. Les comptes	14
1.4.2. LES PROCÉDURES D'ENREGISTREMENT	15
CHAPITRE 2 - COMPTABILITÉ AUXILIAIRE	16
2.1. DÉFINITION	16
2.2. MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DU SUIVI DES STOCKS	16
2.2.1. RÔLE DES SERVICES ORDONNATEURS	16
2.2.2. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE	16
2.2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation du suivi des stocks	16
2.2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue du suivi des stocks	17
2.2.2.3. L'agent comptable doit exiger un inventaire annuel des stocks	17

2.2.2.4. L'agent comptable est responsable de la conservation des biens dont il assure directement la gestion	17
2.2.3. RÔLE DES PRÉPOSÉS	17
2.3. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES	17
2.4. COMPTABILITÉ DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT	18
2.5. COMPTABILITÉ DES STOCKS	18
2.5.1. DOCUMENTS	19
2.5.2. LA COMPOSITION DES STOCKS	19
2.5.2.1. Approvisionnements et marchandises	19
2.5.2.2. Animaux des exploitations agricoles	20
2.5.2.2.1. Les animaux à cycle long	20
2.5.2.2.2. Les animaux à cycle court	20
2.5.2.2.3. Modifications de destination	20
2.5.2.3. Les végétaux en terre	20
2.5.2.3.1. Les végétaux en terre à cycle long	20
2.5.2.3.2. Les végétaux en terre à cycle court	21
2.5.2.4. Les en-cours de production de biens et de services	21
2.5.2.4.1. Les en-cours à cycle long	21
2.5.2.4.2. Les en-cours à cycle court	21
2.5.2.5. Les produits	21
2.5.3. LA COMMISSION D'INVENTAIRE	22
CHAPITRE 3 - COMPTABILISATION DU PASSIF, DE L'ACTIF, DES CHARGES ET DES PRODUITS	23
3.1. LES PASSIFS	23
3.1.1. DÉFINITION	23
3.1.2. COMPTABILISATION D'UN PASSIF	23
3.1.2.1. Dette	23
3.1.2.2. Provisions pour risques et charges	23
3.1.2.3. Charges à payer	24
3.1.2.4. Financement externe de l'actif	24
3.2. LES ACTIFS	25
3.2.1. DÉFINITION ET COMPTABILISATION DES ACTIFS	25
3.2.2. LES ACTIFS DES EPLEFPA	26
3.2.2.1. Les immobilisations	26
3.2.2.1.1. Les immobilisations corporelles et incorporelles (hors biens vivants)	26
3.2.2.1.2. Les immobilisations des biens vivants	28
3.2.2.2. Les stocks	29
3.2.2.2.1. Règles d'évaluation	29
a. Lors de la comptabilisation initiale	29
b. À la date de clôture	31
3.2.2.2.2. Suivi comptable des stocks	31
a. Le système de l'inventaire intermittent	31
b. Le système de l'inventaire permanent	32
3.2.2.3. Les charges constatées d'avance	32
3.2.3. L'AMORTISSEMENT DES ACTIFS IMMOBILISÉS	32
3.2.3.1. Définition	32
3.2.3.2. Comptabilisation des amortissements	32
3.2.3.3. Méthodes de calcul des amortissements	33
3.2.3.4. Plan d'amortissement	33
3.2.4. LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS	34
3.2.4.1. Définitions	34
3.2.4.2. Suivi des dépréciations	35
3.2.5. SORTIE DES BIENS IMMOBILISÉS DU PATRIMOINE	36
3.2.6. L'INVENTAIRE	37

3.3. LES CHARGES	38
3.4. LES PRODUITS	38
CHAPITRE 4 - COMMENTAIRES ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	40
4.1. LE PLAN COMPTABLE	40
CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	40
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	41
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	45
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	46
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	50
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	51
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	56
CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX	59
4.2. COMMENTAIRE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES	61
CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX (Capitaux propres, emprunts et dettes assimilées)	61
COMPTE 10 — Financement de l'actif par l'Etat, écarts de réévaluation et réserves	62
COMPTE 11 — Report à nouveau (Solde créditeur ou débiteur)	67
COMPTE 12 — Résultat de l'exercice (Bénéfice ou perte)	68
COMPTE 13 — Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat	68
COMPTE 15 — Provisions pour risques et charges	70
COMPTE 16 — Emprunts et dettes assimilées	72
COMPTE 18 — Comptes de liaison interservices	74
CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS	75
COMPTE 20 — Immobilisations incorporelles	78
COMPTE 21 — Immobilisations corporelles (hors biens vivants)	83
COMPTE 23 — Immobilisations en cours	88
COMPTE 24 — Immobilisations corporelles (biens vivants)	91
COMPTE 26 — Participations et créances rattachées à des participations	92
COMPTE 27 — Autres immobilisations financières	94
COMPTE 28 — Amortissements des immobilisations	96
COMPTE 29 — Dépréciation des immobilisations	97
CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS	98
COMPTE 30 — Approvisionnements et marchandises	98
COMPTE 31 — Animaux cycle long	99
COMPTE 32 — Animaux cycle court	100
COMPTE 33 — Végétaux en terre (cycle long)	100
COMPTE 34 — Végétaux (cycle court)	100
COMPTE 35 — En-cours de production de biens et services (cycle long)	101
COMPTE 36 — En-cours de productions de biens et services (cycle court)	101
COMPTE 37 — Produits	102
COMPTE 39 — Dépréciation des stocks et en-cours	102
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	103
COMPTE 40 — Fournisseurs et comptes rattachés	103
COMPTE 41 — Clients et comptes rattachés	107
COMPTE 42 — Personnel et comptes rattachés	112
COMPTE 43 — Sécurité sociale et autres organismes sociaux	117
COMPTE 44 — Etat et autres collectivités publiques	118
COMPTE 45 - Communauté d'exploitation – Services à comptabilité distincte	126
COMPTE 46 - Débiteurs et créditeurs divers	126
COMPTE 47 — Comptes transitoires ou d'attente	131
COMPTE 48 — Compte de régularisation	138
COMPTE 49 — Dépréciation des comptes de tiers	139
CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	140
COMPTE 50 — Valeurs mobilières de placement	140
COMPTE 51 — Banques, établissements financiers et assimilés	141

COMPTE 53 – Caisse	147
COMPTE 54 – Régies et autres avances.....	148
COMPTE 58 – Virements internes	150
COMPTE 59 – Dépréciation des comptes financiers	150
CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES	151
COMPTE 60 – Achats et variations de stocks	152
COMPTE 61 – Services extérieurs	156
COMPTE 62 – Autres services extérieurs	158
COMPTE 63 – Impôts, taxes et versements assimilés.....	161
COMPTE 64 – Charges de personnel	162
COMPTE 65 – Autres charges de gestion courante.....	165
COMPTE 66 – Charges financières.....	170
COMPTE 68 – Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions	171
COMPTE 69 – Impôts sur les bénéfices et assimilés	174
CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	174
COMPTE 70 – Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises	175
COMPTE 71 – Variation d’inventaire de biens vivants, en cours de production, de biens et de services produits.....	178
COMPTE 72 – Production immobilisée	179
COMPTE 74 – Subventions d’exploitation	179
COMPTE 75 – Autres produits de gestion courante.....	180
COMPTE 76 – Produits financiers	183
COMPTE 78 – Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions	185
COMPTE 79 – Transfert de charges	186
CLASSE 8 - COMPTES SPECIAUX	187
COMPTE 80 – Engagements hors bilan	187
COMPTE 86 – Valeurs inactives	189
COMPTE 89 – Bilan (facultatif).....	190
CHAPITRE 5 - SCHÉMAS D’ÉCRITURES	191
CHAPITRE 6 - ANALYSE FINANCIERE ET BUDGET DE GESTION	232
6.1. PRINCIPES GENERAUX.....	232
6.2. INDICATEURS DU SUIVI FINANCIER – INDISFI.....	232
6.3. UN OUTIL DE CONTROLE DE GESTION ET D'ANALYSE BUDGETAIRE : LE BUDGET DE GESTION	232
6.3.1. LE CONTROLE DE GESTION	233
6.3.2. LE BUDGET DE GESTION ADOSSE AU LOGICIEL COMPTABLE « COCWINELLE »	233
6.3.3. LES PRINCIPES DU BUDGET DE GESTION	233
6.4. DÉTERMINATION DU FONDS DE ROULEMENT	234
CHAPITRE 7 - MODÈLES D’IMPRIMÉS	235
7.1. RECETTES.....	235
7.1.1. ORDRE DE RECETTE	235
7.1.2. ORDRE DE REVERSEMENT.....	235
7.1.3. AVIS DE VERSEMENT	235
7.1.4. ANNULATION OU RÉDUCTION D'UN ORDRE DE RECETTE	236
7.1.5. BORDEREAU-JOURNAL DES ORDRES DE RECETTES	236
BORDEREAU-JOURNAL DES RÉDUCTIONS OU DES ANNULATIONS.....	236
7.2. DEPENSES	236
7.2.1. MANDAT.....	236
7.2.2. ORDRE DE PAIEMENT	237
7.2.3. BORDEREAU-JOURNAL DES MANDATEMENTS ÉMIS.....	237
7.2.4. CERTIFICAT DE RÉIMPUTATION.....	238
7.2.5. AVIS DE CRÉDIT - ORDRE DE VIREMENT.....	238
7.2.6. BORDEREAU DES RÈGLEMENTS À EFFECTUER.....	238

7.3. REGISTRES	239
7.3.1. JOURNAL DES CHARGES	239
7.3.2. JOURNAL DES PRODUITS.....	239
7.3.3. JOURNAL DE TRESORERIE DEBIT	239
7.3.4. JOURNAL DE TRESORERIE CREDIT.....	239
7.3.5. JOURNAL DES OPERATIONS DIVERSES.....	239
7.3.6. JOURNAL GRAND-LIVRE	239
7.3.7. JOURNAL GENERAL.....	239
7.4. BALANCE GÉNÉRALE DES COMPTES DU GRAND LIVRE	240
7.5. JUSTIFICATION DES COMPTES DE BILAN – ETAT DE L’ACTIF	240
7.5.1. IMMOBILISATIONS NON AMORTISSABLES	240
7.5.2. IMMOBILISATIONS EN COURS	240
7.5.3. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPTIONS	240
7.5.4. IMMOBILISATIONS FINANCIERES GREVEES D’AFFECTATION SPECIALE.....	241
7.5.5. DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES	241
7.5.6. SITUATION DES EMPRUNTS ET DES AVANCES RECUES.....	241
7.5.7. TABLEAU DES PROVISIONS	241
7.6. COMPTE FINANCIER	241
7.6.1. ETAT DETAILLE D’EXECUTION BUDGETAIRE	241
7.6.2. BALANCE DES COMPTES DES VALEURS INACTIVES : CLASSE 8	242
7.6.3. RUBRIQUES DU DERNIER FEUILLET DU COMPTE	242
7.7. FICHE D’IMMOBILISATION.....	242
7.8. PRINCIPAUX MODELES	243

CHAPITRE 1 – LA COMPTABILITÉ DES EPLEFPA

1.1. LES COMPTABILITÉS

La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;
- de contribuer au calcul du coût des actions ou des services et, le cas échéant, des coûts de revient.

1.1.1. LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses. Chaque établissement doit tenir une comptabilité budgétaire qui a pour objet d'enregistrer chez l'ordonnateur les opérations de fonctionnement ou en capital, de leur phase d'engagement à leur phase de mandatement pour les dépenses et de la phase de constatation du droit acquis au recouvrement du titre de recettes pour les recettes.

Cette comptabilité permet :

- de suivre la consommation des crédits par la comptabilité des engagements ;
- de rendre compte de leur utilisation.

1.1.2. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles sont astreints à la tenue d'une comptabilité générale qui doit retracer l'ensemble des opérations affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat. Fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, la comptabilité générale est tenue par exercice s'étendant sur une année civile.

Selon le principe des droits constatés, la comptabilité générale doit intégrer sur l'exercice N :

- tous les droits acquis au cours de cet exercice qu'ils aient donné lieu ou non à encaissement ;
- toutes les obligations constatées au cours de l'exercice N qu'elles aient donné lieu ou non à un décaissement.

Afin de dégager un résultat comprenant l'ensemble des opérations de l'exercice, les droits constatés au 31 décembre N qui n'ont pas donné lieu à l'émission de titre de recettes ou de mandat de paiement peuvent être rattachés à l'exercice N pendant la période d'inventaire qui s'étend au plus tard jusqu'au 31 janvier N+1.

La comptabilité générale, en retraçant les flux financiers et patrimoniaux des établissements, permet d'élaborer des documents de synthèse c'est à dire le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Elle vise à donner une image fidèle et sincère du patrimoine (actif, passif, trésorerie) des établissements.

1.1.3. LA COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique est un outil de gestion et de pilotage pour l'établissement qui doit être en cohérence avec les comptabilités générale et budgétaire. Elle constitue un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'établissement : stocks, productions en cours, par exemple ;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services) pour les comparer, le cas échéant, aux prix de vente ;
- établir des prévisions de charges et produits d'exploitation, en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'un organisme public doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités particulières qu'il exerce dans le cadre des missions qui lui sont imparties.

1.2. PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.2.1. L'IMAGE FIDÈLE

La comptabilité doit refléter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme public.

En tout état de cause, lorsqu'une opération comptable ne suffit pas à appréhender l'impact patrimonial ou financier d'un événement, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe du compte financier.

1.2.2. LA PRUDENCE

C'est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter les risques de transfert sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'établissement public local d'enseignement de formation professionnelle agricoles.

1.2.3. LA RÉGULARITÉ

C'est la conformité aux règles comptables et procédures en vigueur.

1.2.4. LA SINCÉRITÉ

C'est l'application de bonne foi des règles et procédures comptables en fonction de la connaissance que les organismes doivent normalement avoir, de la réalité et de la nature des opérations et événements enregistrés.

Les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

1.2.5. LA CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

L'établissement est présumé poursuivre ses activités. En conséquence, il doit se placer dans la perspective d'une continuité de son existence et donc de la poursuite de l'exercice de ses missions et non de sa dissolution.

1.2.6. LA PERMANENCE DES MÉTHODES

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre afin de suivre l'évolution de la situation de l'organisme. A cet effet, les mêmes méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation sont utilisées par l'établissement d'un exercice à un autre, dans le cadre de la continuité d'exploitation.

Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information (cf. § 1.3. Changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et corrections d'erreurs).

1.2.7. L'INTANGIBILITÉ DU BILAN D'OUVERTURE

Sauf cas exceptionnel, à expliciter, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

1.2.8. L'INDÉPENDANCE DES EXERCICES

Le principe d'indépendance des exercices, se traduit par le découpage de la vie continue des EPLEFPA en exercices comptables d'une durée d'un an (du 1er janvier au 31 décembre). Il vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et uniquement ceux-là, indépendamment des flux financiers.

Ce même principe est conforté par la règle de l'annualité budgétaire.

1.2.9. LA NON COMPENSATION

Les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément, toute compensation entre charges et produits ou actifs et passifs est interdite sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions comptables en vigueur (par exemple, les rabais, remises et ristournes).

1.2.10. LE NOMINALISME

Ce principe est également désigné sous les termes de « principe des coûts historiques » ou de « stabilité de l'unité monétaire ». Il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations du pouvoir d'achat qu'elle confère. Cela conduit donc à considérer que l'unité monétaire est une unité de mesure stable.

1.3. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

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

Au cas particulier des organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, ces modalités de changements et de corrections doivent tenir compte de l'impact sur les résultats comptable et fiscal de l'exercice au cours duquel elles sont comptabilisées. Par conséquent, elles s'enregistrent en contrepartie des comptes de classes 6 et 7 (et non en situation nette).

1.3.1. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES

1.3.1.1. Définitions des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les établissements lors de la confection et la présentation de leurs états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'établissement doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis. Pour ce faire, l'établissement doit faire référence aux définitions, critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges, énoncés dans la présente instruction, au cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable.

Dans le cas où l'instruction permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'établissement choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie. Ce choix de méthode est présenté dans l'annexe du compte financier en explicitant les raisons du changement ainsi que ses effets.

1.3.1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

a. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps : les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre.

Un établissement ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- un changement imposé par un texte réglementaire applicable à l'établissement ;
- un changement à l'initiative de l'établissement lui-même, susceptible de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat, que sur le patrimoine et permettant ainsi d'obtenir une meilleure information financière de l'établissement.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- l'application d'une méthode comptable à des opérations ou événements différents en substance (cf. nature différente) de ceux survenus précédemment ;
- l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

b. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

- Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Cet ajustement à l'ouverture de l'exercice d'application du changement de méthode comptable doit être imputé en report à nouveau, aux comptes 110 « Report à nouveau créditeur » et 119 « Report à nouveau débiteur ». Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact du changement de méthode comptable pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice de mise en œuvre du changement.

Par ailleurs, pour fournir une information comparative, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont également retraitées de manière extra comptable et cette information est communiquée dans l'annexe du compte financier.

Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été retraitées par application des mêmes méthodes comptables. L'ensemble des éléments concernés par le changement doit être ajusté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette et/ou du compte de résultat.

- Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour un ou plusieurs des exercices présentés dans les états financiers, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date. A ce titre, aucune information comparative retraitée n'est fournie dans les états financiers. L'annexe du compte financier présente les raisons de cette impraticabilité (totale ou partielle).

- Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

c. Information présentée dans l'annexe du compte financier

Cf. titre II paragraphe 7.2.4.3.2. relatif au compte financier

d. Synthèse

CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	
Évaluation	Incidence rétrospective : oui => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée. Incidence prospective : non, sauf si impossibilité d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : oui => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (comptes 11x), après effet de l'impôt. Impact sur le compte de résultat : non, sauf impact fiscal. => En raison de l'application de règles fiscales, l'entité peut être amenée à comptabiliser l'impact du changement en résultat.

Information comparative retraitée	Oui : Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat des exercices courant et précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.
Information en annexe du compte financier	Justification de ce changement. Présentation des effets sur le résultat et la situation nette des exercices courant et précédent si application rétrospective, et seulement sur le résultat de l'exercice courant si application prospective.

1.3.2. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

1.3.2.1. Généralités

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

1.3.2.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

a. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par exemple, toute modification significative des conditions d'utilisation d'un bien justifie la révision du plan d'amortissement en cours d'exécution. Il peut s'agir d'une modification de la durée ou du rythme d'utilisation, mais également d'une modification de la base amortissable, notamment suite à la prise en compte d'une dépréciation. Ces révisions du plan d'amortissement s'analysent comme des changements d'estimation qui n'ont d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices ultérieurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'établissement. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un établissement à l'autre ou, pour un même établissement, dans le temps. Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

b. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice. L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

c. Information présentée dans l'annexe du compte financier

Cf. titre II paragraphe 7.2.4.3.2. relatif au compte financier

d. Synthèse

CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	
Évaluation	Incidence rétrospective : non Incidence prospective : oui => Il ne peut y avoir de modifications qu'au titre de l'exercice en cours et des exercices futurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : non Impact sur le compte de résultat : oui
Information comparative retraitée	Non
Information en annexe du compte financier	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.

1.3.3. CORRECTIONS D'ERREURS

1.3.3.1. Définitions

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'établissement portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables :

- qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ;
- dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences et les mauvaises interprétations des faits.

1.3.3.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

a. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

- Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur n'impacte pas le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte. Néanmoins, l'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Cet ajustement, à l'ouverture de l'exercice au cours duquel la correction est réalisée, doit être imputé en report à nouveau. Néanmoins, pour les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, l'impact de la correction d'erreur pourra être constaté dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la correction intervient (cf. infra § « Limites à l'application du traitement rétrospectif »).

Par ailleurs, pour fournir une information comparative dans les états financiers, les données de l'exercice qui précèdent l'exercice de réalisation de la correction d'erreur sont également retraitées de manière extra comptable. Ainsi, les utilisateurs des états financiers pourront comparer les deux exercices dont les données auront été corrigées de l'erreur. L'ensemble des éléments concernés par la correction d'erreur doit être ajusté comme si l'erreur n'avait jamais été commise, que ce soit les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

- Limites à l'application du traitement rétrospectif

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir

du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

b. Information présentée dans l'annexe du compte financier

Cf. titre II paragraphe 7.2.4.3.2. relatif au compte financier

c. Synthèse

CORRECTIONS D'ERREURS	
Évaluation	Incidence rétrospective : oui => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées. Incidence prospective : non
Comptabilisation	<u>Impact sur la situation nette</u> : 2 cas à distinguer : - Oui selon la règle générale : => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau (compte 11x). - Non dans le cas particulier où la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt (cf. infra). <u>Impact sur le compte de résultat</u> : non, sauf si activité concernée assujettie à l'impôt : => Impact dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est constatée, sauf si celle-ci concerne une écriture qui a impacté la situation nette.
Information comparative retraitée	Oui : Présentation « en pro-forma » du bilan et du compte de résultat retraité et information en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).
Information en annexe du compte financier	Information sur les erreurs corrigées et leur impact sur les états financiers des exercices précédent et courant.

d. Illustration

En N, il est relevé qu'un matériel acquis le 01/04/N-1 pour 200K€, amortissable sur 10 ans a été comptabilisé par erreur en charge dans le compte de résultat de N-1 (activité non assujettie à l'impôt).

Il convient de retraiter la situation nette à l'ouverture de l'exercice N pour intégrer :

- l'immobilisation qui aurait dû être comptabilisés pour 200K€ :
débit 2154 « Matériel, outillage, agencements » par crédit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) »
- les amortissements qui auraient dû être comptabilisés pour 15K€ $[(200/10) \times (270/360) \text{ jours}]$:
débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » par crédit 2815 « Installations techniques, matériel et outillage »

En fin d'exercice, sont également comptabilisés de façon classique les amortissements de l'immobilisation sur l'exercice N pour 20K€ (200/10) :

- débit 68112 « Immobilisations corporelles (hors biens vivants) » par crédit 2815 « Installations techniques, matériel et outillage ».

Au titre de l'information comparative, les postes concernés des comptes de résultats et des bilans des exercices N-1 et N seront présentés après correction de l'erreur. En particulier, le bilan de l'exercice N-1 est retraité du coût d'acquisition de ce matériel et du cumul des amortissements qui auraient dû être comptabilisés. Le résultat de l'exercice N-1 est corrigé de manière extra comptable du montant de l'amortissement N-1 et du montant de la charge enregistrée à tort.

1.4. LE CADRE COMPTABLE

1.4.1. LA CODIFICATION

Conformément aux dispositions du plan comptable général, la classification des comptes dans le plan comptable type des EPLEFPA 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.

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

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

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

1.4.1.1. Les classes

Le plan de comptes comporte neuf classes.

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

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

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

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

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

- la classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

Enfin, lorsque l'établissement 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.

Le plan comptable des EPLEFPA est reproduit dans le chapitre 4 du titre III de la présente instruction qui décrit également les modalités de fonctionnement des comptes.

1.4.1.2. Les comptes

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

Lorsque les comptes prévus par les instructions comptables ne suffisent pas à l'organisme pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toute subdivision nécessaire sans en référer au ministre chargé du budget et des comptes publics. La subdivision se fera obligatoirement au niveau le plus fin du compte. En d'autres termes, la subdivision devra comporter une décimale de plus que le niveau le plus fin du compte existant. Le numéro de chaque compte commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

Tout autre modification de la nomenclature comptable ne peut se faire, uniquement, que sur instruction des ministères de tutelles.

1.4.2. LES PROCÉDURES D'ENREGISTREMENT

La comptabilité est tenue selon le principe de la partie double. Chaque opération donne lieu aux mouvements, d'une part, d'un ou plusieurs comptes en débit et d'autre part, d'un ou plusieurs comptes en crédit, l'ensemble des sommes portées en débit étant égal à l'ensemble des sommes portées en crédit. Toute opération est ainsi équilibrée.

CHAPITRE 2 - COMPTABILITÉ AUXILIAIRE

2.1. DÉFINITION

La comptabilité auxiliaire doit notamment permettre le suivi et le contrôle des comptes de tiers (fournisseurs, redevables ...), des natures, quantités et mouvements concernant :

- les biens meubles (matériels et outillages, mobiliers et matériels de bureau, matériels d'emballage, titres et valeurs appartenant à l'organisme) dont le suivi relève de l'inventaire, et non du suivi des stocks ;
- les valeurs d'exploitation (stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages) ;
- les valeurs inactives ne figurant pas au bilan : d'une part les formules, tickets, cartes timbres ou vignettes, destinés à être remis en contrepartie de versements en numéraire effectués au profit de l'établissement, d'autre part les articles tels que les valeurs, objets n'appartenant pas à l'organisme, déposés par des tiers en vue de l'exécution de certaines opérations ;
- les biens vivants dont le suivi relève de la gestion des stocks uniquement (dans la mesure où ce suivi peut relever, soit de la gestion des stocks, soit de la gestion des immobilisations).

Ainsi, la notion de comptabilité auxiliaire englobe différents suivis extra-comptables dont notamment :

- l'inventaire des immobilisations¹ et des stocks ;
- la comptabilité des valeurs inactives ;
- le suivi extra-comptable des valeurs mobilières de placement.

2.2. MODALITÉS DE MISE EN ŒUVRE DU SUIVI DES STOCKS

La gestion de l'inventaire physique des stocks relève de l'ordonnateur. L'agent comptable a la responsabilité de traduire dans les écritures les opérations relevant de cette gestion et d'en assurer un suivi dans un inventaire comptable.

La comptabilité des valeurs inactives relève du comptable.

2.2.1. RÔLE DES SERVICES ORDONNATEURS

La gestion des valeurs d'exploitation et des biens meubles relève des services ordonnateurs. Compte tenu de la technicité qu'elle implique, de la surveillance matérielle qu'elle suppose, la gestion de l'inventaire des stocks peut être confiée, par délégation, aux secrétaires généraux et/ou gestionnaires, responsables de centre, d'atelier, d'activité, ou à leurs préposés.

Les achats et la réception des marchandises, la tenue des stocks (conservation, distribution, utilisation), la surveillance des mouvements, sont des activités qui ne relèvent pas, sauf exception (exemple : valeurs inactives), de l'agent comptable.

2.2.2. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE

2.2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation du suivi des stocks

L'agent comptable est tenu de veiller à la mise en place des modalités suivantes :

- prise en charge (conditions de réception des matières, denrées...) ;
- conservation ou utilisation des biens et valeurs d'exploitation pris en charge ;
- exécution des mouvements ordonnés par la personne habilitée à cet effet ;
- identification et désignation des articles à comptabiliser ;
- passation des écritures : tenue des inventaires (inventaire général physique tenu par l'ordonnateur, inventaires particuliers tenus par les préposés, ou registre d'enregistrement des mouvements) ;
- justification des mouvements (pièces justificatives, ordre de sortie ou d'entrée, procès-verbaux, certificats administratifs...) ;
- centralisation des mouvements (autorité qualifiée, périodicité).

Les instructions données aux préposés chargés de l'inventaire des stocks doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable.

¹ L'inventaire des immobilisations est abordé au paragraphe 3.2.6 du présent titre.

2.2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue du suivi des stocks

L'agent comptable n'étant chargé ni de la gestion, ni de la surveillance matérielle de l'inventaire, son action se limite à enregistrer dans la comptabilité générale la valeur des biens et titres détenus par l'établissement, telle qu'elle est déterminée par les services de l'ordonnateur.

Dans son rôle de garant de la qualité des comptes, le comptable est chargé de :

- la comptabilisation des stocks en cohérence avec la comptabilité auxiliaire des stocks (variations des stocks annuelles si inventaire intermittent) ;
- la comptabilisation des dépréciations de stocks sur la base des éléments fournis par l'ordonnateur.

Il appartient à l'agent comptable, comme pour toute autre écriture, de s'assurer de la cohérence des montants qui lui sont indiqués, en s'appuyant sur tous les documents comptables et justifications mis à sa disposition par l'ordonnateur : inventaire quantitatif, valeurs antérieures, paramètres d'actualisation, entrées et sorties...

Si ces contrôles font apparaître des anomalies, il doit les signaler à l'ordonnateur, demander toutes justifications, et procéder à la reconnaissance sur place des existants.

« En cas de perte, de destruction ou de vol des justifications remises à l'agent comptable, le directeur pourvoit à leur remplacement en établissant un certificat visé par le directeur départemental ou, le cas échéant, régional des finances publiques territorialement compétent ». ([article R.811-60 alinéa 3 code rural et de la pêche maritime](#)).

La responsabilité de l'agent comptable pourra être mise en cause notamment :

- lorsqu'en l'absence d'inventaire des stocks dont la tenue s'imposait, il n'a pas invité l'ordonnateur à remédier à cette carence ;
- lorsqu'il a accepté, sans réserves, des opérations irrégulières faites par les préposés ou le détenteur, sauf dans les cas où les documents justificatifs produits ne permettaient pas d'en déceler l'irrégularité ;
- lorsqu'une faute ou une négligence caractérisée a été relevée à la charge du comptable à l'occasion de son contrôle.

En revanche, il n'est pas responsable des opérations relevant de la compétence de l'ordonnateur dans la mesure où il n'a pas la maîtrise de ces opérations, ni la possibilité matérielle d'en assurer un contrôle réel.

2.2.2.3. L'agent comptable doit exiger un inventaire annuel des stocks

S'il n'appartient pas à l'agent comptable de se substituer à l'ordonnateur pour accomplir cet inventaire, il doit cependant exiger un exemplaire des rapports, procès-verbaux, états divers, afin de joindre ces pièces justificatives aux pièces générales du compte financier.

2.2.2.4. L'agent comptable est responsable de la conservation des biens dont il assure directement la gestion

Dans le cas où l'agent comptable tient directement cette gestion (valeurs inactives, garde d'objet ou de valeurs, ...), sa responsabilité est alors pleinement engagée.

2.2.3. RÔLE DES PRÉPOSÉS

Le second alinéa de [l'article R811-60 du code rural et de la pêche maritime](#) indique que, lorsque l'agent comptable ne peut tenir lui-même le suivi des stocks, celui-ci est confié à des préposés sur lesquels il exerce le contrôle.

Ces préposés, chargés d'opérations de suivi des stocks sont responsables, au plan administratif, de la garde et de la conservation des biens qui leur sont confiés, des mouvements qu'ils sont tenus d'effectuer, de la conservation des pièces justificatives.

2.3. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES

[L'article 60 du décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique stipule : "Le comptable public assure la comptabilisation des valeurs inactives ayant pour objet la description des existants et des mouvements concernant les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente, ainsi que les valeurs confiées et les objets remis en dépôt par des tiers. "

De plus il est précisé dans [l'article 19 alinéa 3](#) du même décret : « Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle :3°) S'agissant du patrimoine : a) De la conservation des valeurs inactives ; b) Des droits, privilèges et hypothèques. »

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- d'une part, certaines valeurs autres que numéraire qui, déposées par des tiers, n'ont pas de ce fait à être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'établissement ;
- d'autre part, des formules de différente nature qui n'acquiescent de valeur qu'après leur émission (tickets repas, cartes photocopie, etc.).

Les valeurs inactives font l'objet d'une comptabilité spéciale suivie au niveau du compte 86, dont les modalités de fonctionnement sont décrites au chapitre concernant les commentaires de comptes de la présente instruction.

L'évolution des stocks en nombre et non en valeur sera suivie sur une fiche pour chacun des tarifs pratiqués.

Les valeurs inactives sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit, quelle que soit l'opération dont elles sont l'objet :

- tickets, cartes : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- objets précieux : 1 € par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € par valeur .

Dans le cas des tickets et cartes de restauration, les ventes sont enregistrées sur un journal de tickets vendus arrêté régulièrement, et dont le double constitue la pièce justificative du titre de recettes correspondant. Ce journal doit faire apparaître, outre les dates d'opérations, les références des tickets ou cartes vendus et leur quantité, le nom des intéressés ainsi que le mode de règlement. Un arrêté devra être effectué après chaque journée de vente, comme pour toute opération de caisse.

Annuellement, mais aussi lors de chaque remise de service, une balance est établie sur la base de la valeur réelle des mouvements et des soldes qui en résultent.

2.4. COMPTABILITÉ DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Comme pour les immobilisations financières (comptes 26, 27), les valeurs mobilières de placement, placements en valeurs à court terme (compte 50) doivent faire l'objet de fiches individuelles inventoriant les différents achats par nature à l'intérieur de chaque compte.

Chaque fiche ainsi constituée doit s'appuyer sur un dossier comprenant un exemplaire des pièces justificatives résultant de l'ensemble des transactions s'étalant depuis leur achat jusqu'à leur revente, c'est-à-dire à partir de leur première inscription en comptabilité jusqu'à leur sortie.

2.5. COMPTABILITÉ DES STOCKS

Les stocks sont des actifs circulant, contrôlés par l'établissement, acquis à l'extérieur ou fabriqués par lui, destinés, dans le cours normal de son activité, à être :

- soit consommés dans le processus de production ou de prestation de service, sous forme de matière première ou de fournitures ;
- soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production.

Les en-cours de production sont des actifs circulant, contrôlés par l'établissement, fabriqués par lui, intervenant dans le cycle d'exploitation, dont le processus de production n'est pas achevé au moment de l'inventaire et destinés à être vendus au terme de ce processus.

Les stocks et en-cours font l'objet d'un inventaire extra-comptable, c'est à dire d'un recensement et d'une évaluation des existants, au moins une fois par exercice, à la clôture de celui-ci. Ils doivent toujours être estimés à partir d'un relevé détaillé de tous les biens existant dans l'établissement.

Pour suivre leurs stocks, les établissements peuvent utiliser la méthode de l'inventaire intermittent ou celle de l'inventaire permanent (cf. chapitre 3 § 3.2.2.2).

Les règles d'évaluation des stocks sont décrites au chapitre 3 (§ 3.2.2.2).

Le directeur définit les rôles et responsabilités des agents préposés, chargés de la gestion des stocks : réception, conservation, distribution, utilisation, surveillance, enregistrement des mouvements.

2.5.1. DOCUMENTS

Les documents établis pour suivre la consommation, le renouvellement et la conservation des produits achetés, récoltés, produits, des animaux, des en-cours de production, sont les suivants :

- fiches d'entrée (productions, acquisitions) et de sortie (consommation, utilisation, vente, autres) dans chaque lieu de stockage, établies par nature, et tenues à chaque mouvement ;
- feuilles de consommation journalière pour les denrées alimentaires (permettant la détermination du prix de repas, et du prix de la journée alimentaire) ;
- fiches récapitulatives des mouvements, en quantité et en valeur, à tenir mensuellement, et servies à partir de l'arrêté mensuel des fiches magasin.

En fin d'année, lorsque les fiches de stocks ont été arrêtées, la balance des stocks est établie. Cette balance indique par catégorie la situation globale des entrées, des sorties et des existants. La valeur de ces derniers est inscrite en regard des quantités correspondantes et des prix unitaires.

La balance des stocks est le document servant de pièce justificative lors de la constatation budgétaire de l'augmentation ou de la diminution des stocks. Elle est établie par récapitulation des fiches de suivi et doit être rapprochée des stocks effectifs, avec lesquels elle doit correspondre exactement.

2.5.2. LA COMPOSITION DES STOCKS

Toutes les valeurs d'exploitation doivent être intégrées dans les stocks :

- les matières premières et consommables acquises ou produites par l'exploitation agricole (engrais, amendement, semences, plants, produits de défense des végétaux, aliments du bétail, carburants et lubrifiants, produits vétérinaires) ;
- les matières premières et consommables produites par l'exploitation et destinées à être utilisées sur place (fourrage et paille, fumier...) ;
- les fournitures ;
- les emballages ;
- les marchandises achetées à l'extérieur et destinées à être revendues en l'état ;
- les animaux ou végétaux lorsqu'ils constituent des produits finis ou en-cours, produits par l'établissement, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique ;
- les produits finis, comme les récoltes, non encore vendus : il s'agit des produits de l'exploitation destinés à être vendus en l'état (céréales, légumes, fruits...), quelles que soient les pratiques suivies et qui n'ont pas trouvé preneur à la clôture de l'exercice ;
- les produits et travaux en cours de fabrication : ce sont des produits non susceptibles d'être commercialisés en l'état (fromage dont la maturation n'est pas achevée). En revanche, les produits récoltés en vue de l'obtention d'un produit plus élaboré, mais qui pourraient être vendus en l'état, ne sont pas considérés comme des produits en cours de fabrication ;
- les avances aux cultures : elles représentent l'ensemble des frais et charges réalisées au cours d'un exercice en vue d'obtenir la récolte qui sera produite après la clôture de cet exercice. Elles doivent être évaluées à leur prix de revient. Elles constituent une quote-part du prix de revient de la production en cours et incluent les charges suivantes :
 - engrais, amendements, semences et produits de traitement des végétaux ;
 - main-d'œuvre relative aux façons culturales, à l'amendement des terres ;
 - frais de matériel relatifs aux mêmes travaux (carburants, entretien, réparation des matériels, travaux réalisés par des tiers.

2.5.2.1. Approvisionnements et marchandises

Les approvisionnements sont constitués de tous les biens achetés, intervenant dans le cycle d'exploitation de l'établissement et destinés à être consommés au premier usage. Ils concourent par leur consommation, d'une manière directe ou indirecte, à la formation des biens fabriqués.

Ils comprennent principalement : les engrais et amendements, les semences et plants, les produits de défense des végétaux, les aliments du bétail, les produits de défense des animaux, les produits de reproduction animale, les emballages, les combustibles. Les autres approvisionnements comprennent les carburants et lubrifiants, produits d'entretien, fournitures d'atelier et de magasin, fournitures de bureau, denrées et fournitures pour le personnel, matériaux divers, autres fournitures consommables, matières premières.

Les opérations achats/ventes (ventes sans transformation des produits acquis) comptabilisées au compte 307 « produits » ont un caractère commercial et doivent être traitées à part. Ces opérations d'achat et vente doivent être comptabilisées aux comptes 607 et 707.

2.5.2.2. Animaux des exploitations agricoles

Critère de classement des biens vivants à l'actif :

- chaque animal ou végétal, destiné à servir de façon durable à l'activité de l'exploitation agricole, c'est-à-dire à rester durablement sur l'exploitation pour produire des biens ou des services vendus ou incorporés dans le cycle de production de l'exploitation, doit être inscrit à l'actif immobilisé, dans une des subdivisions du compte 24 ;
- les animaux ou végétaux sont inscrits en stocks lorsqu'ils constituent des produits finis ou en cours, produits par l'établissement, et qu'ils sont destinés à être vendus ou à être distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique ;
- les animaux des petites espèces : poules, lapins qui, bien que producteurs de biens, ont une durée productive de biens inférieure à 2 ans, seront suivis dans un compte de stocks compte 32 - Animaux (cycle court) ;
- sont comptabilisés dans le compte 31 - Animaux (cycle long), les animaux destinés à être vendus après une durée d'élevage normalement supérieure à deux ans, dans le compte 32 - Animaux (cycle court), ceux dont la durée d'élevage est égale ou inférieure à deux ans. Il peut s'agir naturellement d'animaux de grandes espèces.

2.5.2.2.1. Les animaux à cycle long

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement supérieure à deux ans. Ils sont inscrits au compte 31. Entrent dans cette catégorie : les génisses et jeunes taureaux d'environ deux ans, les bœufs vendus à trois ans, les animaux reproducteurs des grandes espèces destinés à être vendus.

2.5.2.2.2. Les animaux à cycle court

Ce sont les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production sur l'entreprise d'une durée normalement inférieure à deux ans. Ils sont inscrits au compte 32. Entrent dans cette catégorie : les veaux, taurillons, porcs charcutiers, agneaux, poulets de chair, animaux d'embouche, etc., ainsi que les animaux reproducteurs de petites espèces.

2.5.2.2.3. Modifications de destination

Dans un certain nombre de cas, le suivi d'animaux en stocks n'est plus conforme à ces distinctions, comme leur suivi en immobilisations peut s'avérer erroné, par exemple lors du changement de destination d'un animal (jeune destiné à la vente, et qui est finalement conservé pour devenir reproducteur, ou animal reproducteur qui est déclassé et vendu pour la boucherie ou enfin animaux dont la destination n'est pas encore déterminée).

Il est donc nécessaire périodiquement, de modifier la ventilation du troupeau entre les comptes d'immobilisations et les comptes de stocks, et également de définir le moment du passage, du stade de la formation au stade de la production, des animaux suivis en immobilisation et de prévoir les écritures correspondantes.

La commission d'inventaire, étudiée au paragraphe 7.5.3.4., doit être consultée pour ces ajustements périodiques.

2.5.2.3. Les végétaux en terre

Ce sont des végétaux en cours de formation, destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production et qui n'ont pas atteint à la clôture de l'exercice un stade biologique de développement permettant leur commercialisation.

Les critères déterminant leur suivi en stock ou en immobilisation sont les mêmes que ceux concernant les animaux.

2.5.2.3.1. Les végétaux en terre à cycle long

Ce sont des végétaux en cours de formation à la clôture de l'exercice, destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de

production d'une durée supérieure à deux ans. Ils comprennent :

- les avances aux cultures : produits végétaux à cycle long en terre n'ayant pas atteint un stade biologique de développement permettant de les commercialiser. Ils sont inscrits au compte 331 qui peut être subdivisé pour inclure les différentes composantes : engrais et amendements, semences et plants, produits de défense des végétaux, façons culturales... ;
- les pépinières, comme les arbres-tiges, sont imputées au compte 332 ;
- les autres végétaux en cycle long comme les pieds-mères et les plantations forestières sont inscrits au compte 338.

2.5.2.3.2. Les végétaux en terre à cycle court

Ce sont des végétaux en cours de formation à la clôture de l'exercice, destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée inférieure ou égale à deux ans. Ces produits sont comptabilisés au compte 34. Ils comprennent :

- les avances aux cultures : sont concernées les cultures annuelles (céréales, cultures industrielles...) et bisannuelles (cultures porte-graines...) et les produits de pépinières à cycle court. Le compte 341 peut-être subdivisé, comme le compte 331, pour inclure les différentes composantes ;
- les autres végétaux à cycle court sont comptabilisés au compte 348

2.5.2.4. Les en-cours de production de biens et de services

Les en-cours de production de biens (hors biens vivants) et de services sont la propriété de l'établissement qui les fabrique ou les fournit. Ils interviennent dans le cycle d'exploitation, en cours de formation, au travers d'un processus de production non achevé à la date de l'inventaire et sont destinés à être vendus ou autoconsommés au terme de ce processus.

2.5.2.4.1. Les en-cours à cycle long

La durée du processus de production des biens ou des services est supérieure à 2 ans. Ceux-ci sont enregistrés dans les comptes suivants :

- biens produits : comptes 351(vins) 352 (alcools) 356 (autres biens) ;
- services : comptes 357 (Travaux à façon (cycle long)) 358 (Autres services (cycle long)).

2.5.2.4.2. Les en-cours à cycle court

La durée du processus de production des biens ou des services est inférieure ou égale à 2 ans. Ceux-ci sont enregistrés dans les comptes suivants :

- biens produits : comptes 361 (produits végétaux, comme les plants en cours de germination) 362 (produits animaux comme les œufs en cours d'incubation) 363 (vins) 364 (alcools) 365 (autres produits transformés comme le fromage en cours d'affinage, jus de fruits en cours de fermentation, destinés à la fabrication de vin, cidre...) 366 (autres biens) ;
- services : compte 367 (Travaux à façon (cycle court)) et 368 (Autres services (cycle court)).

2.5.2.5. Les produits

Ces biens (hors animaux et végétaux en terre) sont la propriété de l'établissement qui les a fabriqués. Ils ont atteint un stade d'achèvement dans le cycle d'exploitation et sont destinés à être vendus en l'état (produits finis) ou au terme d'un processus de production à venir (produits intermédiaires). Ils comprennent également les produits résiduels (déchets et rebuts de fabrication).

Ceux-ci sont enregistrés dans les comptes suivants :

- 371 (produits intermédiaires végétaux) ;
- 372 (produits intermédiaires animaux, comme les œufs à couver) ;
- 373 (produits intermédiaires transformés comme les fromages blancs destinés à être affinés sur place) ;
- 374 (produits finis végétaux comme les grains en silo) ;
- 375 (produits finis animaux comme le lait) ;
- 376 (produits finis transformés comme les vins, alcools, fromages affinés) ;
- 377 (produits résiduels comme les pailles, fumiers, lisiers...) ;
- 378 (produits d'activités annexes).

2.5.3. LA COMMISSION D'INVENTAIRE

Elle est obligatoire dès lors que dans les exploitations agricoles, les ateliers technologiques et dans les centres équestres, des stocks de toute nature sont constitués ou que des animaux et végétaux y sont produits.

Elle a un rôle consultatif double :

- de contrôle interne, pour le compte de l'ordonnateur et du comptable, chacun dans leur domaine de responsabilité, de la cohérence entre les inventaires et balances de stocks et la réalité des existants, de l'état des biens proposés à la réforme, etc... ;
- d'expertise et d'aide technique aux responsables de secteurs, notamment en matière d'évaluation, qu'il s'agisse de troupeau, de plantations, cultures, encours de production, ...

Elle est composée du directeur, du responsable d'exploitation ou d'atelier technologique, de l'agent comptable, du secrétaire général. En outre, elle peut comporter des experts notamment des filières ou professions concernées, des ingénieurs et enseignants techniques, et autres agents intéressés de l'établissement invités par le directeur.

CHAPITRE 3 - COMPTABILISATION DU PASSIF, DE L'ACTIF, DES CHARGES ET DES PRODUITS

Ce présent chapitre a pour objet de préciser la définition ainsi que les règles de comptabilisation et d'évaluation des passifs, des actifs, des amortissements et des dépréciations. Des précisions sont également apportées sur les charges et les produits.

3.1. LES PASSIFS

3.1.1. DÉFINITION

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 nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le tiers peut être une personne physique ou morale, déterminable ou non, y compris un membre du personnel.

L'obligation peut être légale, réglementaire (exemples : responsabilité civile, obligations de nature fiscale, obligation de remettre en état des installations...) ou contractuelle (dette à l'égard d'un fournisseur qui a livré une marchandise ou rendu un service).

L'estimation du passif correspond au montant de la sortie de ressources que l'établissement doit supporter pour éteindre son obligation envers le tiers. Le montant de l'obligation doit pouvoir être estimé de manière fiable.

Constituent donc des passifs, les dettes, les provisions pour risques et charges, les charges à payer.

3.1.2. COMPTABILISATION D'UN PASSIF

Un passif est comptabilisé lorsque l'obligation existe à la clôture de l'exercice.

Si l'obligation n'est qu'éventuelle à cette date ou que le montant de l'obligation ne peut être évalué de manière fiable, celle-ci ne constitue pas un passif (dette ou provision) mais un passif éventuel qui n'est pas comptabilisé au bilan mais mentionné dans l'annexe, dans les engagements hors bilan.

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.

3.1.2.1. Dette

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

Ainsi, une dette à l'égard d'un fournisseur est comptabilisée lorsque, conformément à une commande de l'entité, la marchandise a été livrée ou le service rendu (certification du service fait).

La distinction entre les dettes et les provisions pour risques et charges (cf. § suivant) se base sur le degré d'incertitude sur la connaissance du montant ou de l'échéance de la sortie des ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation.

3.1.2.2. Provisions pour risques et charges

Une provision pour risques et charges est un passif certain dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Pour provisionner un risque, les conditions suivantes doivent être remplies :

- le risque ou la charge doivent être nettement précisés quant à leur nature ou leur objet et doivent être évalués avec une approximation suffisante ;
- le risque ou la charge doivent apparaître comme probables et non pas seulement comme éventuels ;
- le risque ou la charge doivent résulter d'un événement survenu au cours de l'exercice.

Elle crée une charge pour l'établissement, avec la technique des dotations aux provisions pour risques et charges, en contrepartie du compte de passif (cf. commentaires pour les comptes 68 et 15 « provisions pour risques et charges »).

L'annexe doit renseigner, pour chaque catégorie de provisions, des informations particulières :

- la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Concernant les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si cela s'avère nécessaire pour donner une information adéquate, les principales hypothèses retenues sur les éléments pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

La réglementation distingue la notion de provision pour risques et charges de celle de dépréciation. C'est pourquoi la terminologie a évolué : on ne parle désormais plus de provisions pour dépréciations, mais de dépréciations (qui portent sur des actifs), le terme de provisions étant réservé aux provisions pour risques et charges (éléments du passif).

La reprise systématique des montants provisionnés intervient dès que l'obligation est éteinte ou qu'il n'est plus probable que celle-ci entraînera une sortie de ressources. Elle intervient par conséquent dès que le risque ou la charge sont survenus ou lorsque la provision n'est plus justifiée. Elle se traduit par un ordre de recette aux subdivisions du compte 78 selon la technique des reprises de dotations aux provisions pour risques et charges, en contrepartie du compte 15x.

3.1.2.3. Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains à l'arrêté des comptes dont le montant ou l'échéance présentent une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. C'est pourquoi, ces charges à payer sont rattachées aux dettes.

3.1.2.4. Financement externe de l'actif

Les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, à l'actif de l'EPLEFPA, sont financées soit sur fonds propres, soit par un financement d'un tiers externe. Les financements externes de l'actif sont inscrits au passif de l'EPLEFPA.

Ces financements reçus par l'établissement correspondent à :

- des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- des financements en espèces destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'immobilisations.

Ces financements sont imputés dans les comptes de capitaux en classe 1 en distinguant ceux effectués par l'État de ceux reçus de tiers autres que l'État. Pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables.

Dans le cas d'un financement externe, une distinction est effectuée entre :

- les apports non rattachés à un actif déterminé. Ils sont maintenus dans les capitaux propres pour leur montant initial. L'inscription au passif du financement en tant que financement non rattaché à un actif est réalisée au vu des précisions contenues dans la décision attributive, ou à défaut, d'après la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif ;

- les apports rattachés à un actif déterminé. Ils évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le financement reçu à la charge d'amortissement. La reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement. Ainsi, lorsque le taux de financement du bien est de 100 %, le résultat n'est pas obéré, l'impact de l'amortissement étant équivalent à l'impact de la reprise du financement sur le résultat comptable.

Par ailleurs, pour un actif non amortissable (terrains, titres...), le financement est maintenu dans les capitaux pour son montant initial.

L'établissement peut également acquérir des actifs sans bénéficier d'aide de financeur externe. Il s'agit alors d'un financement sur fonds propres issu de la capacité d'autofinancement (CAF) dégagée par l'établissement. Il en résultera une diminution du fonds de roulement de l'exercice du fait de l'augmentation des emplois.

3.2. LES ACTIFS

3.2.1. DÉFINITION ET COMPTABILISATION DES ACTIFS

Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'EPLEFPA, c'est-à-dire un élément constituant une ressource dont l'établissement a le contrôle et dont il attend des avantages économiques futurs. Les avantages économiques futurs sont, soit des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'EPLEFPA, soit la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'EPLEFPA ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Constituent donc, entre autres, des actifs : les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les immobilisations des biens vivants, les stocks, les charges constatées d'avance.

Le contrôle d'un actif s'apprécie en fonction de la maîtrise des conditions d'utilisation du bien (pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir), ainsi que de la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. Le fait que l'EPLEFPA supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Le contrôle doit être organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, convention de mise à disposition...) précisant, dans le cas d'une mise à disposition d'un bien, les responsabilités financières respectives des entités ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien. A ce titre, l'établissement veillera à prendre toutes les dispositions pour se faire communiquer par les personnes morales concernées, les documents portant les informations nécessaires à l'inscription du bien à son bilan.

- Cas des biens mis à disposition ou remis en pleine propriété

Les actifs mis à disposition des EPLEFPA ou remis en pleine propriété à titre gratuit sont enregistrés dans les comptes de l'entité receveuse en contrepartie de comptes de classe 1 relatifs aux financements externes de l'actif. Ces opérations de mise à disposition ou de remise en pleine propriété sont considérées comme des financements en nature octroyés à l'établissement. Concernant les actifs mis à disposition à titre gratuit, ils sont enregistrés, à la date du transfert de contrôle, à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante », en reprenant le cas échéant la valeur brute, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées. La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition précisant les responsabilités financières respectives des entités ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien.

- Transferts d'actifs

La comptabilisation d'un bien à l'actif du bilan est fondée sur le critère de contrôle du bien par l'EPLEFPA et non sur la propriété juridique du bien. Les transferts d'actifs sont réalisés à titre gratuit entre entités du secteur public dans le cadre d'une mission de service public non marchand.

L'entité transférante peut conserver la propriété juridique du bien mais perd le contrôle de l'actif au bénéfice de l'entité receveuse. Ainsi, l'actif est sorti du bilan dès lors qu'il n'est plus contrôlé. L'organisme receveur détient le contrôle s'il maîtrise les conditions d'utilisation du bien transféré ainsi que le potentiel de services ou les avantages économiques futurs dérivés de l'utilisation du bien transféré. L'établissement receveur intègre à son bilan, l'actif contrôlé.

Sont exclus du champ d'application des transferts d'actifs :

- les cessions à titre onéreux ou gratuit et les dévolutions, dans la mesure où elles se caractérisent par un transfert de propriété juridique ;
- les transferts de biens liés à une activité industrielle et commerciale ;
- les transferts d'immobilisations incorporelles et financières ;
- les contrats concourant à la réalisation d'un service public ;
- les conventions d'occupation précaire du domaine public (locations encadrées par la loi) ;
- les biens antérieurement transférés (remis en dotation) et faisant l'objet de conventions de mise à disposition dans le cadre de l'harmonisation juridique des conventions signées entre l'État et les établissements publics.

Dans le cas de multi-financement, l'EPLFPA veillera à matérialiser dans sa comptabilité la nature exacte de sa participation au financement, afin d'identifier la part respective des amortissements (cf. § 3.2.2.1.1. sur les immobilisations contrôlées conjointement).

En revanche, les contrats de locations pour lesquels l'établissement pourrait bénéficier de la quasi-totalité des risques et des avantages liés à la propriété du bien pris en location (exemple des baux emphytéotiques, baux à durée perpétuelle, etc.) donnent lieu uniquement à l'enregistrement de loyers dus au titre de l'exercice.

3.2.2. LES ACTIFS DES EPLFPA

3.2.2.1. Les immobilisations

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

Elles sont constituées d'immobilisations incorporelles, corporelles, de biens vivants et d'immobilisations financières et figurent aux comptes de classe 2 (cf. chapitre 4 – commentaires et fonctionnement des comptes).

Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations.

Pour les cas particuliers des biens inventoriés mais non comptabilisés, ou comptabilisés partiellement, en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible, les opérations de régularisation comptable sont comptabilisées à la valeur vénale qui devient la valeur historique par convention. Exceptionnellement, à défaut de la détermination d'une valeur vénale fiable, on utilisera la valeur de remplacement. Cette règle s'applique également aux immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité, suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine.

Dans le cas où aucune des deux évaluations n'est possible, l'information sera transcrite dans l'annexe du compte financier.

L'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations (cf. § 3.2.6).

Nota bene : les notions d'amortissements et de dépréciations sont précisées aux paragraphes 3.2.3. et 3.2.4. du présent chapitre.

Sont présentées ci-après les immobilisations corporelles et incorporelles.

3.2.2.1.1. Les immobilisations corporelles et incorporelles (hors biens vivants)

Une immobilisation corporelle est un actif physique (bâtiment, véhicule, machine-outil...) détenu, soit pour être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins de gestion interne de l'établissement.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire et sans substance physique (brevet, licence, droit...).

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation en immobilisation ou en charge d'un bien contrôlé par l'établissement à la date de son acquisition, de l'achèvement de sa production ou du transfert de contrôle, est fixé par le conseil d'administration de l'établissement. Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement (cf. commentaires sur le compte 23). Par conséquent, des biens répondant à la définition d'une immobilisation mais dont

la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil de signification retenu ne doivent pas être immobilisés sauf décision explicite du conseil d'administration. Ils sont alors comptabilisés en charges, puis éventuellement stockés.

Différents seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées. La réflexion du conseil d'administration pour fixer, par délibération, le seuil de significativité peut s'appuyer sur le seuil fiscal d'immobilisation défini dans le BOFIP. Ce dernier ouvre la possibilité, pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, de comptabiliser en charges immédiatement déductibles les éléments d'une valeur unitaire hors taxes n'excédant pas 500 € HT. Lors de la détermination de ce seuil, le conseil d'administration doit être en capacité de justifier son choix lorsqu'il déroge au seuil fiscal et, si besoin, de retraiter le résultat comptable afin de déterminer le résultat fiscal.

- Règles d'évaluation

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement l'immobilisation est évaluée :

- au coût d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux : coût d'achat (y compris les droits de douane et taxes non récupérables après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement), majoré de tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner ou d'être utilisé. Ces frais accessoires comprennent notamment les droits de mutations, commissions et frais d'actes), les honoraires de frais professionnels (architectes, ingénieurs, géomètres, experts, conseils, ...), les frais de livraison et de manutention initiaux, les frais d'installation, de montage, de mise en service, le coût de préparation du site et les frais de démolition.
- au coût de production pour le bien produit qui est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés au cours de l'opération de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service. Les frais de recherche, de développement et administratifs sont généralement exclus du coût de production. Toutefois les frais de recherche peuvent être incorporés à l'immobilisation ;
- à sa valeur vénale pour un bien échangé ou acquis à titre gratuit. Cette valeur correspond au prix qui pourrait être obtenu, à la date de la clôture, de la vente ou de l'échange du bien lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie ;
- à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité " transférante ", en reprenant, le cas échéant sa valeur brute, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées pour les biens mis à disposition à titre gratuit faisant l'objet d'une convention entre l'EPLFPA et la collectivité de rattachement.

- Comptabilisation par composants

Un composant est un élément significatif d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Il peut donc être identifié et comptabilisé de manière séparée dès l'acquisition de l'actif. Ainsi, les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'EPLFPA selon un rythme différent et justifiant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, peuvent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements.

Les dépenses ultérieures immobilisables réalisées sur un actif sont distinguées du bien principal « sous-jacent », ce dernier figurant dans les comptes de l'organisme conformément aux dispositions comptables qui lui sont applicables. En effet, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial, ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable sa durée d'utilisation, sont immobilisables et sont amorties selon leur propre plan d'amortissement.

Concernant les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (cf. commentaire du compte 157).

- Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités

Certains biens peuvent être assujettis à un contrôle conjoint de plusieurs entités lorsque les conditions de leur utilisation, de leur potentiel de services et/ou de leurs avantages économiques le justifient. Un accord entre les parties matérialise le contrôle conjoint. De ce fait, ces immobilisations sont comptabilisées dans les comptes de chaque entité qui les contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. Ce principe général est décliné dans les deux situations suivantes :

- lorsque l'immobilisation est contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent, la quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire ;

- dans le cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles, elle est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle, majorée des financements provenant des entités « non-contrôlantes ». Le financement provenant de la ou des entités « non-contrôlantes » correspond à un financement externe reçu pour la ou les entités « contrôlantes ». Ces financements externes reçus sont comptabilisés au passif de la manière suivante :
 - o au compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs », si le financement est en provenance de l'État ;
 - o au compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs », si le financement est en provenance de tiers autres que l'État.

Par ailleurs, la part du financement apportée en propre par les organismes contrôlant conjointement l'actif cofinancé est inscrit au crédit d'un compte financier 51x « Banques, établissements financiers et assimilés ».

Pour les entités finançant l'immobilisation sans la contrôler, la contribution est comptabilisée en charge, au débit du compte 6535 « Financement d'immobilisations non contrôlées » par le crédit d'un compte financier.

Les deux critères cumulatifs retenus pour la qualification de l'existence d'un contrôle conjoint sont :

- aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de service et ou les avantages économiques de l'actif ;
- les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement unanime des entités partageant le contrôle.

- Les biens historiques et culturels

Cf. titre I chapitre 6 § 6.5 relatif aux biens historiques et culturels

Les biens historiques et culturels sont comptabilisés :

- au coût d'acquisition lorsque les biens ont été acquis à titre onéreux ;
- à la valeur dite fiscale ou à la valeur à dire d'expert lorsque les biens ont été reçus à titre gratuit (dons ou legs...). A défaut, le bien est valorisé à la valeur à dire d'expert (évaluation de France Domaine, d'un conservateur de musée ou d'un expert agréé) ;

Nota bene : Les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.

Ces biens ne sont ni amortis ni dépréciés. L'altération notable partielle fait l'objet d'une information en annexe du compte financier.

Les dépenses ultérieures destinées à l'entretien du bien, lorsqu'elles sont immobilisables, sont comptabilisées, amorties et éventuellement dépréciées dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés.

Lorsque l'établissement n'en assure plus le contrôle, les biens historiques et culturels sont sortis de l'inventaire dans les mêmes conditions que les autres biens immobilisés.

3.2.2.1.2. Les immobilisations des biens vivants

Chaque animal ou végétal destiné à servir durablement à l'activité pour produire des biens ou des services doit être inscrit en immobilisation. Dans ce cas, les biens vivants, lorsqu'ils ont atteint le stade de vie productive, sont enregistrés au compte 24 et dans ses subdivisions au coût d'entrée dans le patrimoine de l'établissement. Sont immobilisés :

- au compte 241, les animaux reproducteurs adultes des grandes espèces, dont la durée de vie productive est supérieure à deux ans, lorsqu'ils sont utilisés comme moyens durables de productions d'autres biens. Ce sont :
 - o les équins (poulinières, étalons) ;
 - o les bovins (vaches, taureaux) ;
 - o les ovins (brebis, béliers) ;
 - o les porcins (truies, verrats) ;
 - o les animaux reproducteurs adultes produisant des animaux de service.
- au compte 243, les animaux de service (adultes), notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat ;
- au compte 246, les plantations pérennes, destinées à rester en place pendant plusieurs années (vignes, vergers...) et collections vivantes. Leurs aménagements (piquets, fil de fer, filets paragrêles ...) peuvent également être imputés

- au compte 246 ;
- au compte 248, les autres végétaux immobilisés.

Tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de vie productive, ou ne fournissent pas un volume de production minimale (cas des végétaux) ces immobilisations sont enregistrées, pour leur coût d'entrée dans le patrimoine, dans les comptes d'immobilisations corporelles de biens vivants en-cours :

- au compte 2341, les animaux reproducteurs jeunes de renouvellement ;
- au compte 2343, les animaux de service ;
- au compte 2346, les plantations pérennes en cours ;
- au compte 2348, les autres végétaux immobilisés ;
- au compte 2384, les avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles de biens vivants.

Ces immobilisations corporelles de biens vivants en cours ne sont pas amorties tant qu'elles n'ont pas été imputées dans les comptes 24. L'ordonnateur devra veiller à transmettre à l'agent comptable toutes les informations utiles pour procéder à cette nouvelle imputation dès que les biens vivants auront atteint le stade de vie productive.

3.2.2.2. Les stocks

Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Les stocks sont comptabilisés dans les comptes de la classe 3 (comptes de stocks et d'en-cours) (Cf. titre III § 2.2).

3.2.2.2.1. Règles d'évaluation

Le coût des stocks comprend la valeur initiale de ces stocks, les coûts de transformation et autres coûts engagés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Il ne comprend que les seuls éléments qui interviennent normalement dans sa formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus.

a. Lors de la comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, les stocks sont enregistrés conformément aux prescriptions suivantes :

- les actifs acquis à titre onéreux à leur coût d'acquisition ;
- les actifs acquis à titre gratuit à leur valeur vénale ;
- les actifs produits par l'exploitation ou l'atelier à leur coût de production.

Le coût d'acquisition des stocks est constitué :

- du prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition et de production. En revanche, les coûts de structures dédiés sont inclus.

Le coût de production des stocks et en-cours produits par l'établissement comprend :

- les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe ;
- l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement ainsi que l'entretien des bâtiments et de l'équipement nécessaire à la production.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient proportionnellement, ou presque, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main d'œuvre indirecte. Les coûts administratifs sont exclus du coût de production. En revanche, les coûts de structures dédiés sont inclus.

Ces coûts sont fournis par la comptabilité analytique ou, à défaut, déterminés par des calculs ou évaluation statistiques.

Lorsqu'il n'est pas possible de déterminer le coût de production selon les méthodes précitées, et pour les biens vivants notamment, les biens peuvent être évalués en pratiquant, sur le cours du jour, à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'exploitation, par catégorie de biens.

Le cours du jour, qui peut se substituer au prix de revient lorsqu'il est inférieur, s'entend du prix auquel les produits concernés pourraient être vendus sur le marché à la date de l'inventaire. Généralement, ce cours du jour résulte des tarifs en vigueur. A défaut de la date du jour, on retient la valeur probable de réalisation. Les avances aux cultures doivent être évaluées à leur prix de revient.

Quatre méthodes d'évaluation sont utilisables :

- méthode transitoire : le montant total des avances aux cultures est évalué en multipliant par deux le montant des achats de matières premières et de fournitures consommables utilisés pour la récolte à venir. Cette méthode est applicable trois ans et non renouvelable ;
- méthode forfaitaire : l'ensemble des avances aux cultures est évalué forfaitairement par hectare. Cette méthode est applicable trois ans et renouvelable une fois pour la même durée ;
- méthode semi-forfaitaire ou mixte : les achats de matières premières, de matières et de fournitures consommables et les façons culturales sont retenues pour leur montant réel. Toutefois, les matières premières et consommables produites par l'exploitation sont, soit non valorisées lorsqu'il s'agit de déchets ou de rebuts à enfouir, soit valorisées au cours du jour moins une décote de 20% s'il s'agit de biens ou de produits de l'exploitation. Les autres façons culturales (frais de mécanisation) et les frais de main d'œuvre salariée sont, soit évaluées forfaitairement à l'hectare, par nature de culture, soit valorisées pour leur montant réel ;
- méthode d'évaluation au coût réel de production : les approvisionnements et les façons culturales réalisées par des tiers sont valorisées pour leur montant réel. L'évaluation des autres façons culturales est obtenue en appliquant aux frais de main d'œuvre et de mécanisation un coefficient égal au rapport entre le temps passé sur l'exploitation pour les cultures en terre et le temps total à consacrer aux cultures de l'exploitation. L'évaluation peut aussi être réalisée d'après le coût de production effectif et donc en retenant, pour les façons culturales, les temps de travaux réellement pratiqués sur l'exploitation.

Méthodes de détermination du coût des éléments stockés

Le coût des stocks diffère selon que les éléments du stock sont considérés comme éléments non fongibles (identifiables) ou fongibles (interchangeables).

Les éléments non fongibles sont les articles ou catégories individualisables qui ne sont pas interchangeables, ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Leur coût d'entrée est déterminé, article par article ou catégorie par catégorie, à leur coût réel.

Pour les articles fongibles qui, à l'intérieur de chaque catégorie ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêté du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés et les existants par la méthode « premier entré/premier sorti » (PEPS) ou une méthode de coût moyen pondéré. La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'organisme doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

Pour la méthode PEPS, les sorties journalières s'effectuent dans l'ordre chronologique d'entrée à leurs coûts d'acquisition ou de production (sortie d'abord de la denrée la plus ancienne). La valeur du stock de fin d'année correspond à la somme des valeurs de production ou d'acquisition des articles restants.

Pour la deuxième méthode, le coût moyen pondéré est constitué par le prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat et, éventuellement, des frais d'approvisionnement. Après chaque entrée et pour chaque nature de marchandises ou de matières, il se détermine par le rapport entre :

- valeur du stock précédent + coût des achats entrés en stock ;
- quantité stock précédent + quantité achetée.

Le coût de production moyen pondéré s'applique aux stocks de produits intermédiaires et de produits finis. Il est alors déterminé par le rapport entre :

- valeur du stock précédent + coût de la production entrée en stock ;
- quantité stock précédent + quantité produite entrée en stock.

Pour les EPLEFPA, compte-tenu des enjeux économiques et des spécificités inhérentes à leurs activités, la méthode préférentielle est le PEPS.

b. À la date de clôture

Pour les biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché, le coût d'entrée et la valeur d'inventaire (ou valeur actuelle, c'est-à-dire valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage) sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue. Les stocks, y compris les en-cours, sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Dans le cas où la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée et donne lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice, selon les conditions normales de dépréciation des actifs (cf. § 3.2.4). Les dépréciations devenues sans objet au cours de l'exercice font l'objet d'une reprise au compte de résultat.

Pour les stocks et productions en-cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution doit intervenir ultérieurement, le coût d'entrée est retenu dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois ce coût et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Le coût d'entrée est également retenu pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements ont été individualisés et que le prix de vente couvre, à la fois, le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Les stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique ou utilisés dans le cadre des activités de l'établissement demeurent évalués à leur coût d'entrée. En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, une dépréciation est constatée.

Nota bene : En comptabilité générale, seule la perte de valeur du stock est comptabilisée par une dépréciation en vertu du principe de prudence. En revanche, une évaluation à la hausse du stock n'est pas comptabilisée, mais peut faire l'objet d'un suivi extra comptable et être mentionnée dans l'annexe. Cette évaluation est basée sur l'avis de la commission d'inventaire (voir § 2.5.3).

3.2.2.2. Suivi comptable des stocks

Pour suivre physiquement leurs stocks, les établissements ont le choix entre procéder à un dénombrement périodique et au moins annuel, à savoir, la méthode de l'inventaire intermittent ou organiser un suivi continu qui permette à l'établissement de connaître à chaque instant les quantités détenues, à savoir, la méthode de l'inventaire permanent.

a. Le système de l'inventaire intermittent

Dans ce système, le plus simple, la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont créditées au compte 70. Cependant, cette procédure n'est pas suffisante, car :

- elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire ;
- elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Il convient donc d'extraire, des comptes de charges, les stocks restants pour les retracer au bilan en tant qu'éléments du patrimoine.

La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer, du compte de résultat, les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de variation des stocks (603 ou 713 selon les comptes 3). Les soldes de ces comptes peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le compte de résultat, en moins ou en plus des achats de matières et autres approvisionnements d'une part, et de la production stockée d'autre part.

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

b. Le système de l'inventaire permanent

Ce système tend à sauvegarder la double nature des stocks, éléments du patrimoine et opérations génératrices de résultat. Pour ce faire, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent. Mais en même temps, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants. Les ventes figurant au compte 70 sont automatiquement corrigées des variations de stocks de l'exercice et le solde du compte 71 correspond, à méthode d'évaluation des stocks identique, à celui qui apparaît en inventaire intermittent.

Donnant plus d'information en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des marchandises ou produits vendus. Il est en outre confronté quotidiennement avec la question de la valorisation des stocks. De plus, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

Nota bene : les dépréciations des actifs sont abordées au § 3.2.4.

3.2.2.3. Les charges constatées d'avance

Les charges constatées d'avance sont des actifs qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant

3.2.3. L'AMORTISSEMENT DES ACTIFS IMMOBILISES

3.2.3.1. Définition

Un actif immobilisable est un actif dont la durée d'utilisation par l'entité est déterminable, l'usage attendu étant limité dans le temps. Cette limite est donnée par une usure physique, technique (obsolescence) ou juridique (protection légale ou contractuelle).

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de sa durée d'utilisation. La base amortissable d'un actif est sa valeur brute, sous déduction de sa valeur résiduelle (valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie). Voir § 3.2.4.1 Définitions.

La comptabilisation d'amortissements revêt un caractère obligatoire. En effet, à la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable même en cas de résultat nul ou négatif.

L'amortissement concerne les immobilisations corporelles et incorporelles quel que soit leur mode de financement. Cependant il n'y a pas lieu d'amortir les éléments d'actif qui n'ont pas de durée de vie déterminable (par exemple les terrains, l'amélioration du fonds, les titres, les biens historiques et culturels).

3.2.3.2. Comptabilisation des amortissements

La dotation aux amortissements constitue une charge constatée par un mandat à la section de fonctionnement, au chapitre 68. Il s'agit d'une opération budgétaire qui nécessite d'inscrire les prévisions correspondant à son montant, lors du vote du budget ou d'une décision modificative. La dotation aux amortissements diminue le résultat de l'exercice mais n'entraîne pas de décaissement.

Lorsqu'un bien est complètement amorti et qu'il fait l'objet d'une sortie d'inventaire, son financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes respectifs.

3.2.3.3. Méthodes de calcul des amortissements

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif et constitue la date de départ du plan d'amortissement dont les annuités sont calculées selon le principe du *prorata temporis*. Le mode d'amortissement doit traduire au mieux le rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'établissement.

L'amortissement est appliqué de la même manière pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

Le choix de la méthode de calcul des amortissements, par catégories d'immobilisations, appartient au conseil d'administration. La durée et le mode d'amortissement se réfèrent aux caractéristiques propres à l'établissement, c'est-à-dire que c'est l'utilisation probable de l'actif, telle qu'elle est arrêtée par le plan d'amortissement fixé par l'établissement, qui détermine le rythme de consommation de l'actif. En conséquence, la durée d'utilisation probable d'un actif peut être différente de sa durée économique.

Pour déterminer le montant de l'annuité d'amortissement, la procédure de l'amortissement linéaire est appliquée à défaut de mode mieux adapté (amortissement dégressif le cas échéant). C'est la méthode la plus simple. Dans ce cas, l'amortissement est calculé avec un taux annuel invariable. Les annuités d'amortissement sont calculées à l'euro inférieur, les centimes résiduels sont pris en compte au titre de la dernière annuité.

Exemple : immobilisation corporelle de 3 000 € amortie sur 3 ans selon le mode linéaire, mise en service un 15 novembre N, les dotations aux amortissements seront calculées selon la base annuelle de 360 jours :

- en N : $[(3000/3) \times (45/360)] = 125$ €

- en N+1 : 1 000 €

- en N+2 : 1 000 €

- en N+3 : 875 €

3.2.3.4. Plan d'amortissement

Le plan d'amortissement est la traduction de la répartition en annuités de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable. Il est adopté par le conseil d'administration de l'établissement, par catégorie homogène d'actifs. Toutefois, ce plan n'est pas figé. Toute modification significative dans l'utilisation prévue du bien entraîne la révision prospective du plan d'amortissement.

Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Un actif est constitué d'éléments exploités de façon indissociable lorsque, lors de sa comptabilisation initiale, aucun remplacement d'éléments constitutifs de l'actif n'est prévu, ni prévisible. Cependant, si l'établissement opte pour une comptabilisation par composant, un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments comptabilisés séparément est retenu.

La durée d'utilisation des biens peut être comprise dans les limites indicatives suivantes (seules les conditions réelles d'utilisation de l'actif par l'EPLFPA permettent de construire le plan d'amortissement) :

Nature des immobilisations	Durée minimale	Durée maximale
Immeubles d'externat, d'internat et administratif	25 ans	50 ans
Bâtiments agricoles	10 ans	20 ans
Immeubles industriels	10 ans	20 ans
Constructions légères	10 ans	20 ans
Aménagements et agencements de terrains	10 ans	20 ans
Installations, chauffage,	10 ans	15 ans
Mobilier de bureau, d'enseignement et d'internat	10 ans	15 ans
Matériels scientifiques	5 ans	10 ans
Matériels de transport, car, camion	5 ans	10 ans
Matériel d'entretien, de cuisine	5 ans	10 ans
Matériel agricole	5 ans	10 ans
Matériel pédagogique autre qu'informatique	5 ans	10 ans
Matériel scientifique et de laboratoire	5 ans	10 ans
Matériel industriel	5 ans	10 ans
Matériel de bureau autre qu'informatique	5 ans	10 ans
Matériel de reprographie	5 ans	10 ans
Voitures de service	5 ans	10 ans
Brevets, licences	5 ans	10 ans
Logiciels informatiques	3 ans	5 ans
Matériel informatique et bureautique	3 ans	5 ans
Biens vivants (animaux et cultures pérennes)	Durée d'amortissement fixée par le conseil d'administration en fonction de la durée de vie productive	

3.2.4. LA DÉPRÉCIATION DES ACTIFS

La dépréciation peut porter sur les créances, les stocks, les valeurs mobilières de placement et les immobilisations.

3.2.4.1. Définitions

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable. La dépréciation est réversible et se cumule avec l'amortissement pour les immobilisations amortissables.

La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée, des amortissements cumulés pour les biens amortissables, et des dépréciations. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine.

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie. Les conditions normales de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes. Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat. Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'EPLFPA, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la plupart des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si les flux nets de trésorerie ne sont pas pertinents pour l'EPLFPA, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus comme le potentiel de services attendu.

La dépréciation correspond à l'ajustement de la valeur de l'actif immobilisé pour prendre en compte sa valeur actuelle.

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

Si l'établissement opte pour la méthode de comptabilisation par composants, la comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée composant par composant.

Les biens dont aucune obsolescence n'est constatée ne sont pas amortissables (ex : les terrains) mais ils peuvent faire l'objet d'une dépréciation.

3.2.4.2. Suivi des dépréciations

La dépréciation peut résulter de considérations durables externes comme la perte de valeur « marchande », ou internes, comme la dégradation physique, le changement dans le mode d'utilisation ou des performances inférieures aux prévisions.

L'entité doit apprécier à chaque clôture de comptes, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif d'un coût déterminant pour l'actif de l'EPLFPA a pu perdre notablement de sa valeur. Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif ait pu perdre de la valeur, l'établissement doit au minimum considérer les indices externes et/ou internes suivants :

- Indices externes

- *valeur de marché* : durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué (même à titre temporaire) de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif ;
- *changements importants* : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPLFPA sont intervenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technique, économique ou juridique ou sur le marché dans lequel l'EPLFPA opère ou auquel l'actif est dévolu.

- Indices internes

- *obsolescence ou dégradation physique* : il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
- *changements importants dans le mode d'utilisation* : des changements importants, ayant un effet négatif sur l'EPLFPA, sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue préalablement ;
- *performances inférieures aux prévisions* : des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.

Cette liste n'est pas exhaustive. Un établissement peut identifier d'autres indices laissant penser qu'un actif a pu perdre de la valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué : la valeur nette comptable d'un actif est comparée à sa valeur actuelle (voir définitions supra).

La comparaison donne lieu aux deux cas suivants :

- si la valeur vénale est supérieure à la valeur nette comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée. Dès lors il n'est pas besoin de déterminer la valeur d'usage ;
- si la valeur vénale est inférieure à la valeur nette comptable, c'est la valeur la plus élevée, entre la valeur vénale et la valeur d'usage, qui est retenue. Si la valeur vénale ne peut pas être déterminée, c'est la valeur d'usage qui est retenue.

Pour rappel, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée inférieure à la valeur nette comptable, de manière significative, cette dernière est maintenue au bilan.

Exemples de mise en œuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation : 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N : 20 ;
- valeur nette comptable au 31/12/N : 30.

Hypothèses	Comparaison Valeur actuelle (VA)/Valeur nette comptable (VNC)	Dépréciation	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale (VV) = 35	$VV = 35 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 25	$VA = 25 < VNC = 30$	Dépréciation = 5 (30 - 25)	25
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 10	$VA = 20 < VNC = 30$	Dépréciation = 10 (30 - 20)	20
Si : - valeur vénale = 20 - valeur d'usage = 45	$VA = 45 > VNC = 30$	Pas de dépréciation	30

A chaque clôture d'exercice, les dépréciations des actifs sont déterminées selon les modalités précitées.

Selon le sens de la variation, les dépréciations initiales donnent lieu à un complément ou une reprise. Ainsi, lorsque l'indice, montrant que l'actif a perdu de la valeur, a disparu ou diminué :

- la valeur d'usage est réestimée ;
- la dépréciation est ajustée.

Par ailleurs, lorsque la dépréciation est relative à un actif amortissable, la constatation de la dépréciation d'un actif a des conséquences sur son amortissement. En effet, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et donc le plan d'amortissement. Ainsi, la dépréciation n'est pas irréversible mais elle impose un nouveau plan d'amortissement qui est calculé à partir de la valeur nette comptable du moment et du nombre d'années restant dans le plan d'amortissement initial. Il en est de même en cas de reprise. Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute, moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée, pour cet actif, au cours des années antérieures.

En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, ayant fait l'objet d'un financement externe, une reprise de son financement en compte de résultat est effectuée pour un montant égal ou proportionnel à la dépréciation.

A l'inverse, pour ce même bien, lorsque la dépréciation constatée précédemment est reprise, son financement est reconstitué, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation.

Dans le cas d'un bien acquis sur fonds propres, il n'y a pas lieu de procéder à une reprise de financement.

Les dépréciations sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments d'actif correspondants (cf. commentaires des comptes 68, 29, 39, 49 et 59).

3.2.5. SORTIE DES BIENS IMMOBILISES DU PATRIMOINE

Les sorties de l'inventaire des biens immobilisés résultent en général de leur réforme en cas de non emploi (matériel obsolète, changement de structure pédagogique, etc.), ou encore de pertes, de vols, de destruction. La sortie du bien du patrimoine et de l'inventaire, doit être précédée d'une autorisation du conseil d'administration. Le conseil peut établir annuellement une liste de ces biens.

Ainsi le bien sorti de l'inventaire, physiquement présent dans l'EPLEFPA, sera :

- mis au rebut ;
- transféré vers un autre établissement ;
- désaffecté.

L'opération de sortie du bilan est une opération purement comptable qui n'a pas de traduction budgétaire. Toutefois, si le bien concerné n'est pas amorti en totalité (cf. commentaires des comptes 28 et 656, hors compte 6566), Cette opération entraîne l'émission d'un mandat de paiement au compte 656.

Après avoir procédé, si besoin, à cet amortissement, l'agent comptable constate la sortie du bien du patrimoine de l'établissement.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement. Elles apparaissent à l'inventaire physique et sont retracées dans l'état de l'actif de l'établissement pour une valorisation nulle. En fin d'exercice, un contrôle des immobilisations dont la valeur nette comptable est nulle, doit être réalisé afin de s'assurer que les biens concernés sont toujours utilisables. A défaut, ces biens devront être sortis de l'inventaire et de l'actif par une mise au rebut ou une cession. Si les actifs immobilisés continuent régulièrement d'être utilisés alors que leur plan d'amortissement est terminé, il convient de revoir la durée de l'amortissement voté pour cette catégorie d'actif, afin de vérifier si cette durée d'amortissement est cohérente avec la durée économique de vie du bien.

3.2.6. L'INVENTAIRE

L'organisme est chargé de tenir un inventaire permanent des biens mobiliers et immobiliers inscrits au bilan de l'établissement. Cet inventaire concerne les immobilisations de toute nature, les titres et les valeurs, classés par divisions, centres et secteurs d'activités. Il est servi sous la forme d'un fichier. Il doit distinguer les biens appartenant en propre à l'établissement, les biens reçus en dotation et les biens affectés à l'établissement.

Cet inventaire est tenu par l'ordonnateur qui en assure l'identification, la localisation et la conservation. Il enregistre les mouvements de biens et toutes les informations nécessaires à leur suivi et à l'information de l'agent comptable. Ces opérations sont réalisées à l'aide :

- des documents comptables :
 - mandats pour les acquisitions ;
 - titres de recettes pour les cessions ;
 - certifications établies par l'ordonnateur ;
 - pièces justificatives de toute nature ;
 - ...
- de renseignements fournis par le chef d'établissement :
 - indications de l'emplacement du bien ;
 - contrats d'assurance éventuels et valeur assurée ;
 - arrêtés de dotation des immeubles et références cadastrales ;
 - décisions du conseil d'administration ;
 - mouvement et transformations éventuels des biens ;
 - ...

A chaque bien correspond une fiche d'inventaire/amortissement qui indique, au sein de l'EPLEFPA, le centre constitutif concerné et comporte quatre rubriques précisant :

- l'identification du bien immobilisé :
 - nature ;
 - numéro d'inventaire physique croissant ;
 - numéro d'inventaire comptable comportant l'année d'acquisition, le compte d'amortissement et le numéro d'inventaire physique ;
 - date d'achat ;
 - année de création ;
 - nombre d'éléments.
- les caractéristiques du mandat :
 - numéro (excepté pour les dotations) ;
 - numéro et nom du tiers auprès de qui le bien a été acquis ;
 - compte d'imputation ;
 - origine de financement et régime de propriété.
- les éléments de calcul de l'amortissement :
 - valeur du bien TTC ou HT pour les centres soumis à TVA ;
 - durée d'amortissement (avec une date de début et une date de fin) et son taux ;
 - mode d'amortissement ;
 - localisation ;

- compte d'amortissement ;
- compte(s) de financements (compte de la classe 1 du plan comptable).

- le tableau des annuités d'amortissements :
 - amortissements année(s) antérieure(s) ;
 - amortissements année en cours ;
 - valeur nette comptable.

L'intervention de l'agent comptable dans le cadre du suivi de l'inventaire consiste à :

- rapprocher la comptabilité générale de l'inventaire comptable des biens immobilisés pour vérifier la concordance des informations ;
- assurer l'intégration, dans la comptabilité, des biens remis en dotation ;
- effectuer les opérations comptables constatant la sortie d'inventaire des biens, telle que délibérée par le conseil d'administration. Cette sortie d'inventaire donne lieu à une fiche d'opération interne à l'appui de laquelle sont jointes la délibération et la fiche d'amortissement du bien.

L'inventaire comptable des immobilisations et autres valeurs immobilisées est arrêté à la fin de chaque exercice ainsi que lors de chaque passation de service (ordonnateur et agent comptable). Les soldes de cet inventaire comprennent :

- la valeur initiale d'acquisition des biens ;
- le montant des amortissements cumulés antérieurs ;
- le montant des amortissements de l'année ;
- le montant des dépréciations antérieures, le cas échéant ;
- le montant des ajustements des dépréciations de l'année, le cas échéant ;
- la valeur nette comptable.

Ces soldes doivent concorder avec les indications du bilan arrêté à la même date et figurant au compte financier. A cette occasion l'agent comptable procède, dans la mesure du possible, à la reconnaissance sur place des existants et au rapprochement des fiches d'immobilisation correspondantes. Les discordances éventuelles doivent être constatées par écrit, par l'ordonnateur et l'agent comptable, et faire l'objet d'une régularisation.

3.3. LES CHARGES

Les charges de l'organisme sont définies comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée, dans une relation de cause à effet, par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Les charges de l'organisme correspondent, soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, soit à une dotation liée aux amortissements, aux provisions ou aux dépréciations.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Le service fait est réalisé de différentes manières, en raison de la diversité des natures de charges. Il intervient notamment de la manière suivante :

- pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- pour les prestations de services, le service fait correspond à la réalisation de ces prestations de services ;
- pour les rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par le personnel.

Pour les charges résultant de l'existence d'un risque lié à l'activité de l'organisme, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

3.4. LES PRODUITS

Les produits de l'organisme sont définis comme une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée, dans une relation de cause à effet, par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif.

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable :

- pour les ventes de biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens ;
- pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services ;

- pour les subventions, le critère de rattachement correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites. Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif.

CHAPITRE 4 - COMMENTAIRES ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

4.1. LE PLAN COMPTABLE

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 – FINANCEMENTS DE L'ACTIF PAR L'ÉTAT, ECARTS DE REEVALUATION ET RESERVES

- 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés – État
- 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés – État (dont contrepartie des biens remis)
 - 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs – État
 - 10411 – Contrepartie et financements des actifs mis à disposition des établissements - État
 - 10412 – Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété – État
 - 10413 – Financement des autres actifs – État
 - 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs- État
 - 10491 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements – État
 - 10492 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs remis en pleine propriété – État
 - 10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs - État
- 106 - Réserves
 - 1062 - Réserves facultatives
 - 10621 - Établissement
 - 10624 - Services spéciaux
 - 1068 - Autres réserves
 - 10681 - Réserve de propre assureur
 - 10688 - Réserves diverses

11 - REPORT A NOUVEAU (solde créditeur ou débiteur)

- 110 - Report à nouveau (solde créditeur)
 - 1101 - Établissement
 - 1104 - Services spéciaux
- 119 - Report à nouveau (solde débiteur)
 - 1191 - Établissement
 - 1194 - Services spéciaux

12 - RÉSULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

- 120 - Résultat de l'exercice (bénéfice)
 - 1201 - Établissement
 - 1204 - Services spéciaux
- 129 - Résultat de l'exercice (perte)
 - 1291 - Établissement
 - 1294 - Services spéciaux

13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ÉTAT

- 131 - Financements non rattachés à des actifs déterminés
 - 1312 - Régions
 - 1313 - Départements
 - 1314 - Communes et groupements de communes
 - 1315 - Autres collectivités et établissement publics
 - 1316 - Union européenne
 - 1317 - Autres organismes
 - 1318 - Autres
- 134 - Autres subventions d'investissement
 - 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
 - 13412 - Régions
 - 13413 - Départements

- 13414 - Communes et groupements de communes
- 13415 - Autres collectivités et établissement publics
- 13416 - Union européenne
- 13417 - Autres organismes
- 13418 - Autres
 - 134181 - Produits versements taxe apprentissage
 - 134182 - Autres
- 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 - 13492 - Régions
 - 13493 - Départements
 - 13494 - Communes et groupements de communes
 - 13495 - Autres collectivités et établissement publics
 - 13496 - Union européenne
 - 13497 - Autres organismes
 - 13498 - Autres
 - 134981 - Produits versements taxe apprentissage
 - 134982 - Autres

15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

- 151 - Provisions pour risques
 - 1511 - Provisions pour litiges
 - 1515 - Provision pour perte de change
 - 1518 - Autres provisions pour risques
- 157 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions
- 158 - Autres provisions pour charges
 - 1582 - Provisions pour CET
 - 1583 - Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales
 - 1587 - Provisions pour allocations perte d'emploi et indemnités de licenciement
 - 1588 - Autres provisions pour charges

16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

- 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 - Dépôts et cautionnements reçus
 - 1651 - Dépôts
 - 1655 - Cautionnement
- 167 - Emprunts et dettes assorties de conditions particulières
 - 1674 - Avances de l'État et des collectivités territoriales
- 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
 - 1688 - Intérêts courus

18 - COMPTES DE LIAISON

- 181 - Comptes de liaison
- 185 - Opérations de trésorerie interservices
- 186 - Biens et prestations de services : charges
- 187 - Biens et prestations de services : produits

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

- 201 - Frais d'établissement
- 203 - Frais de recherche et de développement
- 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés
 - 2053 - Logiciels
 - 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
 - 20532 - Logiciels créés
 - 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 206 - Droit au bail
- 207 - Fonds commercial

208 - Autres immobilisations incorporelles

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES (hors biens vivants)

211 - Terrains

2111 - Terrains nus

21116 - Terrains nus mis à disposition

21117 - Terrains nus acquis par l'établissement

21118 - Autres terrains nus

2115 - Terrains bâtis

21156 - Terrains bâtis mis à disposition

21157 - Terrains bâtis acquis par l'établissement

21158 - Autres terrains bâtis

212 - Agencements et aménagements de terrains

2121- Agencements et aménagements de terrains nus

21216 -Agencements et aménagements de terrains nus mis à disposition

21217 - Agencements et aménagements de terrains nus acquis par l'établissement

21218 - Autres agencements et aménagements de terrains nus

2125 - Agencements et aménagements de terrains bâtis

21256 - Agencements et aménagements de terrains bâtis mis à disposition

21257 - Agencements et aménagements de terrains bâtis acquis par l'établissement

21258 - Autres agencements et aménagements de terrains bâtis

2127 – Amélioration du fonds

213 - Constructions

2131 - Bâtiments

21316 - Bâtiments mis à disposition

21317 - Bâtiments acquis par l'établissement

21318 - Autres bâtiments

2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions.

21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions mis à disposition

21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquis par l'établissement

21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions

2138 – Autres constructions

214 - Constructions sur sol d'autrui

2141 -Bâtiments

21416 – Bâtiments mis à disposition

21417 – Bâtiments acquis par l'établissement

21418 – Autres bâtiments

2145 -Installations générales, agencements, aménagement des constructions

21456- Installations générales, agencements, aménagement des constructions mis à disposition

21457 - Installations générales, agencements, aménagement des constructions acquis par l'établissement

21458 - Autres installations générales, agencements, aménagement des constructions

2148 - Autres constructions

215 - Installations techniques, matériels et outillage

2151 - Installations complexes spécialisées

21516 - Installations complexes spécialisées mises à disposition

21517 - Installations complexes spécialisées acquises par l'établissement

21518 – Autres installations complexes spécialisées

2153 - Installations à caractère spécifique

21536 - Installations à caractère spécifique mises à disposition

21537 – Installations à caractère spécifique acquises par l'établissement

21538 – Autres installations à caractère spécifique

2154 – Matériel, outillage, agencements

21546- Matériel, outillage, agencements mis à disposition

21547- Matériel, outillage, agencements acquis par l'établissement

21548 – Autres matériel, outillage, agencements

- 2158 - Autres installations techniques
 - 21586 - Autres installations techniques mises à disposition
 - 21587 - Autres installations techniques acquises
 - 21588 - Autres
- 216 - Collections
 - 2161 - Collections à caractère artistique scientifique ou littéraire
 - 2162 - Collections à gérer et entretenir (parc, arboretum, etc.)
- 217 - Biens historiques et culturels
 - 2171 - Biens historiques et culturels immobiliers
 - 2172 - Biens historiques et culturels mobiliers
- 218 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers mis à disposition dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis par l'établissement dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 2182 - Matériel de transport
 - 21826 - Matériel de transport mis à disposition
 - 21827 - Matériel de transport acquis par l'établissement
 - 21828 - Autres matériel de transport
 - 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 21836 - Matériel de bureau et matériel informatique mis à disposition
 - 21837 - Matériel de bureau et matériel informatique acquis par l'établissement
 - 21838 - Autres matériel de bureau et matériel informatique
 - 2184 - Mobilier
 - 21846 - Mobilier mis à disposition
 - 21847 - Mobilier acquis par l'établissement
 - 21848 - Autres mobiliers
 - 2186 - Emballages récupérables
 - 2188 - Autres

23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

- 231 - Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)
 - 2311 - Terrains
 - 2312 - Agencements et aménagements de terrains
 - 2313 - Constructions
 - 2314 - Constructions sur sol d'autrui
 - 2315 - Installations techniques, matériel et outillage
 - 2318 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 232 - Immobilisations incorporelles en cours
 - 2325 - Logiciels
 - 23251 - Logiciels sous-traités
 - 23252 - Logiciels créés
- 234 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)
 - 2341 - Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
 - 2343 - Animaux de service
 - 2346 - Plantations pérennes
 - 2348 - Autres végétaux immobilisés
- 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
 - 2371 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles
 - 2372 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
- 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 - 2381 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 23811 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (Hors

- B.V)
- 23812 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (Hors B.V)
- 2384 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
- 23841 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (B.V.)
- 23842 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (B.V.)

24 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES (biens vivants)

- 241 - Animaux reproducteurs (adultes)
- 243 - Animaux de service (adultes)
- 246 - Plantations pérennes et collections vivantes
- 248 - Autres végétaux immobilisés

26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS

- 261 - Titres de participation dans les associations, syndicats et organismes divers
- 262 - Participations à des organismes professionnels agricoles (autres que les établissements de crédit)
 - 2621 - Société coopérative agricole (sauf CUMA)
 - 2622 - CUMA
 - 2624 - SICA -société d'intérêt collectif agricole-
 - 2628 - Autres
- 266 - Autres formes de participation dont participation à constitution de patrimoine commun
- 267 - Créances rattachées à des participations
 - 2672 - Créances rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles
 - 2677 -Autres créances rattachées à des participations
 - 2678 - Intérêts courus

27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

- 271 - Titres immobilisés (titres de propriété - actions)
- 272 - Titres immobilisés (droits de créance - obligations)
- 274 - Prêts
- 275 - Dépôts et cautionnements versés
 - 2751 - Dépôts
 - 2755 - Cautionnements
- 276 - Autres créances immobilisées
 - 2761 - Créances diverses
 - 2768 - Intérêts courus

28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

- 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
 - 2801 - Frais d'établissement
 - 2803 - Frais de recherche et de développement
 - 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (à subdiviser comme le compte 205)
 - 2806 - Droit au bail
 - 2807 - Fonds commercial
 - 2808 - Autres immobilisations incorporelles
- 281 - Amortissements des immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 2812 - Agencements et aménagements de terrains (à subdiviser comme le compte 212 hors compte 2127 non amortissable)
 - 2813 - Construction (à subdiviser comme le compte 213)
 - 2814 - Construction sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 214)
 - 2815 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)
 - 2816 - Collections (à subdiviser comme le compte 216)
 - 2818 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants) (à subdiviser comme le compte 218)
- 284 - Amortissements des immobilisations corporelles (biens vivants) (à subdiviser comme le compte 24)

29 - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles

2905 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés

29053 - Logiciels

290531 – Logiciels acquis ou sous-traités

290532 – Logiciels créés

29058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

2906 - Droit au bail (législation sur la propriété commerciale)

2907 - Fonds commercial

2908 - Autres immobilisations incorporelles

291 - Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) (à subdiviser comme le compte 21)

293 - Dépréciation des immobilisations en cours

2931 - Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants) (à subdiviser comme le compte 231)

2932 - Immobilisations incorporelles en cours (à subdiviser comme le compte 232)

2934 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants) (à subdiviser comme le compte 234)

294 - Dépréciation des immobilisations corporelles (biens vivants) (à subdiviser comme le compte 24)

296 - Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations (à subdiviser comme le compte 26)

297 - Dépréciation des autres immobilisations financières (à subdiviser comme le compte 27)

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS

30 - APPROVISIONNEMENTS ET MARCHANDISES

301 - Approvisionnements

3011 - Engrais et amendements

3012 - Semences et plants

3013 - Produits de défense des végétaux

3014 - Aliments du bétail

3015 - Produits de défense des animaux

3016 - Produits de reproduction animale

3017 - Emballages

30171 - Emballages perdus

30175 - Emballages récupérables non identifiables

30177 - Emballages à usage mixte

3018 - Combustibles

302 - Autres approvisionnements

3021 - Carburants et lubrifiants

3022 - Produits d'entretien

3023 - Fournitures d'atelier et de magasin

3024 - Fournitures de bureau

3025 - Denrées et fournitures pour le personnel et les ateliers pédagogiques

3026 - Matériaux divers

3027 - Autres fournitures consommables

3028 - Matières premières

30281 - Denrées alimentaires

30288 - Autres matières premières

307 – Produits

31 - ANIMAUX (cycle long)

32 - ANIMAUX (cycle court)

33 - VÉGÉTAUX EN TERRE (cycle long)

331 - Avances aux cultures

3311 - Engrais et amendements

- 3312 - Semences et plants
- 3313 - Produits de défense des végétaux
- 3314 - Autres approvisionnements
- 3315 - Façons culturelles
- 3318 - Autres
- 332 - Pépinières
- 338 - Autres végétaux

34 - VÉGÉTAUX (cycle court)

- 341 - Avances aux cultures
 - 3411 - Engrais et amendements
 - 3412 - Semences et plants
 - 3413 - Produits de défense des végétaux
 - 3414 - Autres approvisionnements
 - 3415 - Façons culturelles
 - 3418 - Autres
- 348 - Autres végétaux

35 - EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES (cycle long)

- 351 - Vins
- 352 - Alcools
- 356 - Autres biens (activités annexes)
- 357 - Travaux à façon
- 358 - Autres service

36 - EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES (cycle court)

- 361 - Produits végétaux
- 362 - Produits animaux
- 363 - Vins
- 364 - Alcools
- 365 - Autres produits transformés
- 366 - Autres biens (activités annexes)
- 367 - Travaux à façon
- 368 - Autres services

37 - PRODUITS

- 371 - Produits intermédiaires végétaux
- 372 - Produits intermédiaires animaux
- 373 - Produits intermédiaires transformés
- 374 - Produits finis végétaux
- 375 - Produits finis animaux
- 376 - produits finis transformés
- 377 - Produits résiduels
- 378 - Produits (activités annexes)

39 - DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

- 390 - Dépréciation des approvisionnements et des marchandises
- 391 - Dépréciation des animaux à cycle long
- 392 - Dépréciation des animaux à cycle court
- 393 - Dépréciation des végétaux en terre à cycle long
- 394 - Dépréciation des végétaux en terre à cycle court
- 395 - Dépréciation des en cours de production de biens et de services à cycle long
- 396 - Dépréciation des en-cours de production de biens et de services à cycle court
- 397 - Dépréciation des produits

CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES

- 401 - Fournisseurs

- 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
- 4017 - Fournisseurs - Retenue de garantie et oppositions
- 403 – Fournisseurs – Effets à payer
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations
 - 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
 - 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
- 405 – Fournisseurs d'immobilisations– Effets à payer
- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 - 4081 - Fournisseurs
 - 4084 - Fournisseurs d'immobilisations
 - 4088 - Fournisseurs - Intérêts courus
- 409 - Fournisseurs débiteurs
 - 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
 - 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
 - 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

- 411 - Élèves, stagiaires et hôtes de passage
 - 4111 - Élèves
 - 4113 - Stagiaires et apprentis
 - 4116 - Hôtes de passage
- 412 - Autres clients
 - 4121 - Autres clients
 - 4127 - Retenue de garantie
- 413 - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- 416 - Clients douteux ou litigieux
 - 4161 - Élèves, stagiaires, apprentis, hôtes de passage douteux ou litigieux
 - 4162 - Autres créances contentieuses
- 418 - Clients - Produits non encore facturés
- 419 - Clients créditeurs
 - 4191 - Elèves - Avances et acomptes reçus sur commande
 - 4192 – Clients - Avances et acomptes reçus sur commande
 - 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
 - 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

- 421 - Personnel - Rémunérations dues
- 422 - Œuvres sociales
- 423 – Personnel -Remboursement de frais
- 424 - Participation des personnels au résultat de la production
- 425 - Personnel - avances et acomptes
- 427 - Personnel - oppositions
- 428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir
 - 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer
 - 4286 - Autres charges à payer
 - 42861 - Autres charges à payer – CET
 - 42862 - Autres Charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés
 - 4287 - Produits à recevoir
- 429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs
 - 4291 - Déficits constatés
 - 42911 - Comptables
 - 42912 - Régisseurs
 - 4294 - Débits constatés par arrêté du ministre
 - 42941 - Comptables
 - 42942 - Régisseurs

43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

- 431 - Sécurité sociale
 - 4311 - Régime général

- 4312 - Mutualité sociale agricole
- 4313 - Contribution sociale généralisée (CSG)
- 4314 - Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)
- 437 - Autres organismes sociaux
 - 4371 - IRCANTEC
 - 4372 - CAMARCA
 - 4374 – Caisse d’assurance chômage
 - 4375 – Retraite additionnelle fonction publique (RAFP)
 - 4378 - Divers
- 438 - Organismes sociaux - charges à payer et produits à recevoir
 - 4382 – Charges sociales sur congés à payer
 - 4386 - Autres charges à payer
 - 43861 – Autres charges à payer – CET
 - 43862 – Autres charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés
 - 4387 - Produits à recevoir

44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

- 441 - État et autres collectivités publiques
 - 4411 - État
 - 44111 - Subvention d'investissement
 - 44112 - Subvention de fonctionnement
 - 44114 - Bourses et aides accordées par l'État (correspondance 7414)
 - 44116 – Contributions aux emplois (correspondance 7416)
 - 44118 - Autres subventions de l'État (correspondance 7418)
 - 4412 - Région
 - 44121 - Subvention d'investissement
 - 44122 - Subvention de fonctionnement (correspondance 7422)
 - 44123 - Fonds commun des services d'hébergement et de restauration (correspondance 7423)
 - 44124 – Bourses et aides accordées par la Région
 - 44128 – Autres subventions de la Région
 - 4413 - Autres collectivités, établissements publics, organismes internationaux
 - 44131 - Subvention d'investissement
 - 44132 - Subvention de fonctionnement
 - 44134 - Aides accordées aux apprenants
 - 44135 – Versements de l'ASP
 - 44136 - Subvention de l'Union européenne
 - 44138 – Autres subventions
 - 4419 - Avances sur subventions
- 442 – État – Prélèvement à la source
- 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les établissements publics et les organismes internationaux
 - 4431 - Opération pour le compte de l'État et autres organismes publics
 - 4434 - Opération pour le compte de la collectivité de rattachement - Conventions de mandat MOP
- 444 – Impôts sur les bénéfices
 - 4442 – État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes
 - 4444 – État – Impôt sur les bénéfices
- 445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires
 - 4452 - TVA due intracommunautaire
 - 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 - TVA sur immobilisations
 - 445621 - TVA sur immobilisations – France
 - 445622 - TVA intracommunautaire sur immobilisations
 - 445623 - TVA sur immobilisations – Autres pays
 - 44563 - TVA transférée par d'autres entreprises
 - 445632 – TVA intracommunautaire transférée
 - 44566 - TVA sur autres biens et services

- 445661 - TVA sur autres biens et services – France
- 445662 - TVA intracommunautaire sur biens et services
- 445663 - TVA sur autres biens et services – Autres pays
- 44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
- 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
- 4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 - 44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 - 44582 - Acomptes - Régime du forfait
 - 44583 - Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
 - 44584 - TVA récupérée d'avance
 - 44586 - TVA factures non parvenues
 - 44587 - TVA sur facturation à établir
 - 44588 - Autre TVA à régulariser
- 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
 - 4472 - Taxe sur les salaires
 - 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- 448 - État - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
 - 4486 - Charges à payer
 - 44861 - Charges à payer – CET
 - 44862 - Charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés
 - 4487 - Produits à recevoir

45 - COMMUNAUTÉS D'EXPLOITATION - SERVICES A COMPTABILITÉ DISTINCTE

- 458 - Autres (GIE...)

46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

- 461 - Déicits constatés sur opérations de gestion (RGP)
- 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- 464 - Dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement
- 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 466 - Autres comptes créditeurs - mandats à payer
 - 4661 - Mandats à payer
 - 4663 - Virements à réimputer
 - 4664 - Excédents de versement à rembourser
 - 4667 - Oppositions
 - 4668 - Ordres de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)
- 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
 - 4673 - Fonds communs des services d'hébergement et de restauration
 - 4674 - Taxe d'apprentissage
 - 4678 - Opérations pour le compte de tiers
- 468 - Produits à recevoir et charges à payer
 - 4686 - Charges à payer
 - 4687 - Produits à recevoir

47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

- 471 - Recettes à classer
 - 4713 - Recettes perçues avant émission de titres
 - 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
 - 47151 - Régie de recettes - lycée
 - 47152 - Régie de recettes - exploitation / atelier technologique
 - 47153 - Régie de recettes - CFPPA
 - 47154 - Régie de recettes - CFA
 - 47158 - Régie de recettes - Autres
 - 4718 - Autres recettes à classer
 - 47181 - Autres recettes à classer - lycée
 - 47182 - Autres recettes à classer - exploitation/atelier technologique
 - 47183 - Autres recettes à classer - CFPPA

- 47184 – Autres recettes à classer - CFA
- 47185 - Prélèvements automatiques
- 47188 – Autres recettes à classer – Centre non déterminé
- 472 - Dépenses à classer et à régulariser
 - 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
 - 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
 - 4728 - Autres dépenses à régulariser
- 473 - Recettes et dépenses à transférer
 - 4731 - Recettes à transférer
 - 4735 - Dépenses à transférer
- 476 - Différences de conversion - Actif
 - 4761 - Diminution des créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différence de conversion - Passif
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change

48 - COMPTES DE RÉGULARISATION

- 481 – Frais d'émission des emprunts
- 486 - Charges constatées d'avance
- 487 - Produits constatés d'avance

49 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

- 491 - Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés
 - 4911 - Élèves, stagiaires, apprentis et hôtes de passage
 - 4912 - Autres clients
- 495 – Dépréciation du compte de groupe et associés dont opérations faites en commun et en GIE
- 496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers
 - 4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
 - 4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 4967 - Autres comptes débiteurs

CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

- 506 - Obligations
 - 5061 - Titres cotés
 - 50611 - Titres de rentes sur l'État et valeurs assimilées
 - 50618 - Autres obligations
 - 5065 - Titres non cotés
- 507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
 - 5071 - Valeurs du Trésor
 - 5072 - Valeurs du Crédit Agricole
- 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
 - 5081 - Autres valeurs mobilières
 - 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

- 511 - Valeurs à l'encaissement
 - 5111 - Coupons échus à l'encaissement
 - 5112 - Chèques bancaires à encaisser
 - 5113 - Effets à l'encaissement
 - 5114 - Titres restaurant à l'encaissement
 - 5115 - Recettes sur cartes de crédit à l'encaissement
 - 5116 - Prélèvements automatiques
 - 5117 - Chèques impayés
 - 5118 - Autres valeurs à l'encaissement

- 515 - Caisses du Trésor et des établissements publics
 - 5151 - Compte DFT (Dépôt de Fonds au Trésor)
 - 5159 - DFT - Règlements en cours de traitement
- 517 - Autres organismes financiers
- 518 - Intérêts courus
 - 5181 - Intérêts courus à payer
 - 5188 - Intérêts courus à recevoir
- 519 - Concours bancaires courants
 - 5191 - Crédits bancaires de campagne, warrants
 - 5193 - Concours bancaire
 - 5198 - Intérêts courus sur concours bancaire courant

53 - CAISSE

- 531 - Caisse

54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

- 543 - Régies – Opérations de dépenses
 - 5431 - Régies d'avances
 - 5432 - Régies d'avances voyage d'études
- 545 - Régies – Opérations de recettes
 - 5451 - Régies de recettes - lycée
 - 5452 - Régies de recettes - exploitation / atelier technologique
 - 5453 - Régies de recettes – CFPPA
 - 5454 – Régies de recettes – CFA
 - 5458 – Régies de recettes - Autres
- 547 - Avances pour achats de rentes
- 548 - Avances pour menues dépenses

58 - VIREMENTS INTERNES

- 581 - Virements internes de comptes
- 585 - Virements internes de fonds

59 - DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

- 590 - Dépréciation des valeurs mobilières de placement
 - 5906 - Dépréciation des obligations
 - 5908 - Dépréciation des autres valeurs mobilières et créances assimilées

CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS (sauf 603)

- 601 - Achats d'approvisionnements
 - 6011 - Engrais et amendements
 - 6012 - Semences et plants
 - 6013 - Produits de défense des végétaux
 - 6014 - Aliments du bétail
 - 6015 - Produits de défense des animaux
 - 6016 - Produits de reproduction animale
 - 6017 - Emballages
 - 60171 - Emballages perdus
 - 60175 - Emballages récupérables non identifiables
 - 60177 - Emballages à usage mixte
 - 6018 - Combustibles
- 602 - Achats d'autres approvisionnements
 - 6021 - Carburants et lubrifiants
 - 6022 - Produits d'entretien
 - 6023 - Fournitures d'atelier et de magasin
 - 6024 - Fournitures de bureau
 - 6025 - Fournitures d'atelier pédagogique

- 6026 - Matériaux divers
- 6027 - Autres fournitures consommables
- 6028 - Matières premières
 - 60281 - Denrées alimentaires
 - 60288 - Autres matières premières
- 603 - Variation des stocks (approvisionnements et marchandises)
 - 6031 - Variation des stocks d'approvisionnements (à subdiviser comme le 601)
 - 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (à subdiviser comme le 602)
 - 6037 - Variation des stocks de produits
- 604 - Achats d'animaux
- 605 - Achats de travaux et services incorporés aux produits
- 606 - Achats non stockés de fournitures
 - 6061 - Eau
 - 6062 - Gaz
 - 6063 - Électricité
 - 6064 - Carburants et lubrifiants
 - 6065 - Eau d'irrigation
 - 6066 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
 - 6067 - Fournitures et matériel d'enseignement non immobilisé
 - 6068 - Autres fournitures non stockées
- 607 - Achats de produits
- 609 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur achats
 - 6091 - D'approvisionnements
 - 6092 - D'autres approvisionnements
 - 6094 - D'animaux
 - 6095 - De travaux et services incorporés aux produits
 - 6096 - De fournitures non stockées
 - 6097 - De produits
 - 6098 - Rabais, remises et ristournes, obtenus, non affectés

61 - SERVICES EXTÉRIEURS

- 611 - Sous-traitance générale
- 612 - Redevances de crédit-bail
 - 6122 - Crédit-bail mobilier
 - 6125 - Crédit-bail immobilier
- 613 - Locations
 - 6131 - Fermages et loyers du foncier
 - 6132 - Locations immobilières
 - 6134 - Locations d'animaux
 - 6135 - Locations mobilières
 - 6136 - Mali sur emballages
 - 6138 - Autres locations
- 614 - Charges locatives et de copropriété
 - 6141 - Charges locatives du foncier
 - 6142 - Charges locatives immobilières
 - 6144 - Charges locatives des animaux
 - 6145 - Charges locatives mobilières
 - 6148 - Autres charges locatives et de copropriété
- 615 - Travaux d'entretien et de réparations
 - 6152 - Sur biens immobiliers
 - 6155 - Sur biens mobiliers
- 616 - Primes d'assurance
- 617 - Études et recherches
- 618 - Divers
 - 6181 - Documentation générale et administrative
 - 6183 - Documentation technique et pédagogique
 - 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
 - 6188 - Autres
- 619 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur services extérieurs

62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

- 621 - Personnel extérieur à l'établissement
 - 6211 - Personnel intérimaire
 - 6214 - Personnel prêté à l'établissement
- 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
 - 6221 - Commissions et courtages sur achats
 - 6222 - Commissions et courtages sur ventes
 - 6224 - Rémunérations des transitaires
 - 6225 - Honoraires vétérinaires
 - 6226 - Autres honoraires
 - 6227 - Frais d'actes et de contentieux
 - 6228 - Divers
- 623 - Publicité, publications, relations publiques
 - 6231 - Annonces et insertions
 - 6232 - Échantillons
 - 6233 - Foires et expositions
 - 6234 - Cadeaux à la clientèle
 - 6236 - Catalogues et imprimés
 - 6237 - Publications
 - 6238 - Divers (pourboires, dons courants...)
- 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes
 - 6241 - Transports sur achats
 - 6242 - Transports sur ventes
 - 6243 - Transports entre établissements ou chantiers
 - 6244 - Transports administratifs
 - 6245 - Voyages d'études, visites et sorties pédagogiques
 - 6247 - Transports collectifs de personnes
 - 6248 - Divers
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
 - 6251 - Voyages et déplacements du personnel
 - 6252 - Déplacements d'élèves (hors transport collectif)
 - 6254 - Frais d'inscription aux colloques
 - 6255 - Frais de déménagement
 - 6256 - Missions, voyages et déplacements du personnel
 - 6257 - Réceptions
- 626 - Frais postaux et de télécommunications
 - 6261 - Télécommunications
 - 6262 - Affranchissement
- 627 - Frais bancaires et assimilés
 - 6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
 - 6275 - Frais sur effets (commissions d'endos, commission sur carte bancaire.)
 - 6278 - Autres frais et commissions sur prestations de services
- 628 - Charges externes diverses
 - 6281 - Cotisations professionnelles
 - 6283 - formation continue du personnel de l'établissement
 - 6284 - Frais de recrutement de personnel
 - 6288 - Autres services extérieurs divers
 - 62885 - Facturation des payes à façon
 - 62888 - Autres
- 629 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur autres services extérieurs

63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

- 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration fiscale)
 - 6311 - Taxes sur les salaires
 - 6318 - Autres
- 632 - Charges fiscales sur congés payés
- 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
 - 6331 - Versement de transport

- 6332 – Allocation logement (FNAL)
- 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6338 - Autres
- 634 - Taxes spécifiques sur les produits de l'exploitation
- 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration fiscale)
 - 6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
 - 63512 - Taxes foncières
 - 63513 - Autres impôts locaux
 - 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
 - 6353 - Impôts indirects
 - 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
 - 6358 - Autres droits
- 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

64 - CHARGES DE PERSONNEL

- 641 - Rémunérations du personnel salarié
 - 6411 - Salaires
 - 64111 - Personnel de service, techniciens et santé
 - 64112 - Personnel des exploitations agricoles et ateliers technologiques
 - 64113 - Personnel administratif
 - 64114 - Personnel enseignant
 - 6412 - Congés payés
 - 64121 - Personnel de service, techniciens et santé
 - 64122 - Personnel des exploitations agricoles et ateliers technologiques
 - 64123 - Personnel administratif
 - 64124 - Personnel enseignant
 - 6413 - Primes et gratifications
 - 64131 - Personnel de service, techniciens et santé
 - 64132 - Personnel des exploitations agricoles et ateliers technologiques
 - 64133 - Personnel administratif
 - 64134 - Personnel enseignant
 - 6414 - Indemnités et avantages divers
 - 64142 - Indemnité compensatoires -hausse de CSG
 - 6417 - Indemnités et avantages en espèces divers
 - 64171 - Personnel de service, techniciens et santé
 - 64172 - Personnel des exploitations agricoles et ateliers technologiques
 - 64173 - Personnel administratif
 - 64174 - Personnel enseignant
 - 6418 - Autres rémunérations du personnel
- 642 - Rémunération particulière du personnel enseignant
 - 6421 – Emplois gagés
 - 6428 - Autres
- 643 - Rémunérations diverses
- 644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions
 - 6445 - Rémunération du personnel sous contrat aidé
 - 6446 - Rémunération du personnel - Assistant d'éducation et Accompagnant d'Elèves en Situation de Handicap (AESH)
 - 6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions
- 645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance
 - 6451 - Cotisations à la Mutualité Sociale Agricole
 - 6452 - Cotisations aux Mutuelles
 - 6453 - Cotisations aux caisses de retraites (CAMARCA)
 - 6454 - Cotisations aux caisses de chômage
 - 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
- 646 - Charges sociales et de prévoyance (non agricoles)
 - 6461 - Sécurité Sociale
 - 6462 - Mutuelles
 - 6463 - Caisses de retraite (IRCANTEC)
 - 6464 - Cotisations aux assurances chômage

- 6465 - CAS Pension
- 6468 - Autres organismes sociaux
- 647 - Autres charges sociales
 - 6474 - Versements aux œuvres sociales
 - 6475 - Médecine du travail, pharmacie
 - 6478 - Autres charges sociales diverses
- 648 - Autres charges de personnel
 - 6481 - Indemnisation chômage
 - 64816 - Allocations pertes d'emploi- contrat aidé
 - 64818 - Autres
 - 6482 - Intéressement des salariés

65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

- 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
- 653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes
 - 6533 - Cotisations au fonds commun de l'hébergement et de la restauration
 - 6534 – Subventions aux associations
 - 6535 – Financement d'immobilisations non contrôlées
 - 6538 – Divers autres transferts
- 654 - Pertes sur créances irrécouvrables
- 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- 656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
 - 6561 - Valeurs comptables des immobilisations incorporelles cédées
 - 6562 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles (hors biens vivants) cédées
 - 6564 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles (biens vivants) cédées
 - 6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées
- 657 - Charges spécifiques : Subventions accordées au titre de la gestion courante
 - 6571 - Bourses accordées par l'établissement
 - 6572 - Dotation d'équipement des élèves et apprentis
 - 6574 - Bourses accordées par l'État
 - 6577 - Aide sociale en faveur des élèves (F.S.L)
 - 6578 - Autres charges spécifiques - autres bourses ou aides
- 658 - Divers autres charges
 - 6581 - Pénalités
 - 65811 - Pénalités sur contrats ou conventions
 - 65812 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
 - 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
 - 6584 - Déficits (RGP) ou débets (RPP avant 2023)
 - 65841 – Débets admis en décharge ou en remise gracieuse (RPP)
 - 65842 – Déficits sur opérations de gestion (RGP)
 - 6585 - Dons, libéralités
 - 6588 - Autres charges diverses
 - 65881 - Charges relatives aux exercices antérieurs
 - 65882 - Échanges internes autres que cessions internes
 - 65888 - Autres

66 - CHARGES FINANCIÈRES

- 661 - Charges d'intérêts
 - 6611 - Intérêts des emprunts et dettes
 - 6615 - Intérêts des dettes rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles (autres que les établissements de crédit)
 - 6618 - Autres charges d'intérêts
- 664 - Pertes sur créances liées à des participations
- 665 – Escomptes accordés
- 666 - Pertes de change
- 667 - Charges sur opérations de cessions des éléments financiers
 - 6671 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 668 - Autres charges financières

- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- 6685 – Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances
- 6688 - Autres charges financières

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS

- 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation
 - 6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68111 – Immobilisations incorporelles
 - 68112 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 68114 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir
 - 6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
 - 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68161 - Immobilisations incorporelles
 - 68162 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 68164 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants
 - 68173 - Stocks et en-cours
 - 68174 - Créances
- 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
 - 6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
 - 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
 - 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers
 - 68662 - Immobilisations financières
 - 68665 - Valeurs mobilières de placement
 - 6868 - Autres dotations

69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILÉS

- 695 – Impôts sur les bénéfices

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

70 - VENTES

- 701 - Ventes de produits intermédiaires et finis (hors exploitation agricole et atelier technologique)
 - 7011 - Produits des ateliers pédagogiques
 - 7012 - Cours polycopiés
 - 7013 - Publications
 - 7018 - Autres produits
- 702 - Ventes de produits intermédiaires et finis des exploitations agricoles et ateliers technologiques
 - 7021 - Produits végétaux
 - 7022 - Produits animaux
 - 7023 - Produits transformés
- 703 - Ventes de produits résiduels
- 704 - Ventes d'animaux
- 705 - Études
- 706 - Prestations de services
 - 7061 - Produits scolaires - Pension des élèves et étudiants
 - 7062 - Produits scolaires - Droits de scolarité
 - 70621 - Scolarité
 - 70622 - Droits des concours
 - 7063 - Hébergements (hôtes de passage, apprentis, stagiaires)
 - 7064 - Repas fournis
 - 7065 - Travaux et services spécifiques liés à la spécialité de l'établissement
 - 70651 - Prestations de formation continue
 - 70652 – Contribution des participants
 - 706521 - Contribution des stagiaires de la formation continue
 - 706522 - Contribution des apprentis

- 70653 - Contributions de centres supports ou mutualisateurs
- 70654 – Produits liés aux financements de l'apprentissage
 - 706541 – Formation contrat d'apprentissage
 - 706542 – Premier équipement pédagogique
 - 706543 – Mobilité internationale des apprentis
 - 706548 - Autres
- 70658 – Autres contributions
- 7066 - Travaux et services spécifiques liés à la spécialité de l'exploitation et ou atelier
- 7068 - Autres prestations de services
 - 70681 - Blanchissage
 - 70682 - Frais médicaux et pharmaceutiques
 - 70688 - Prestations diverses
- 707 - Ventes de marchandises
- 708 - Produits des activités annexes
 - 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 - 70811 - Repas
 - 70812 - Téléphone
 - 70818 - Autres produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 - 7083 - Locations diverses
 - 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
 - 7085 - Ports et frais accessoires facturés
 - 7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
 - 7088 - Autres produits d'activités annexes
- 709 - Rabais, remises et ristournes, accordés par l'établissement
 - 7091 - Sur ventes de produits hors exploitation agricole et atelier technologique
 - 7092 - Sur ventes de produits de l'exploitation agricole et atelier technologique
 - 7093 - Sur ventes de produits résiduels
 - 7094 - Sur ventes d'animaux
 - 7095 - Sur études
 - 7096 - Sur prestations de services
 - 7097 - Sur ventes de marchandises
 - 7098 - Sur produits des activités annexes

71 - VARIATIONS D'INVENTAIRE : BIENS VIVANTS, EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES, PRODUITS

- 713 - Variation d'inventaire : biens vivants non immobilisés, en-cours de production de biens et services, produits
 - 7131 - Animaux (cycle long)
 - 7132 - Animaux (cycle court)
 - 7133 - Végétaux (cycle long)
 - 7134 - Végétaux (cycle court)
 - 7135 - En-cours de production de biens et services (cycle long)
 - 7136 - En-cours de production de biens et services (cycle court)
 - 7137 - Produits

72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE

- 721 - Production immobilisée - Immobilisations incorporelles
- 722 - Production immobilisée - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 724 - Production immobilisée - Immobilisations corporelles (biens vivants)

74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

- 741 - État
 - 7414 – Bourses et aides accordées par l'État
 - 74144 – Bourses
 - 74147 - Subventions pour le fonds social lycéen
 - 74148 – Autres aides
 - 7416 – Subventions emplois
 - 74161 - Assistant d'éducation et AESH
 - 74162 – Postes gagés

- 74168 – Autres emplois
- 7418- Autres subventions d'état
- 742 - Région
 - 7422 – Subventions de fonctionnement
 - 7423 - Participation du fonds commun des services d'hébergement et de restauration
 - 7424 – Bourses et aides accordées par la Région
 - 7428 – Autres subventions de la Région
 - 74281 – Subvention pour l'apprentissage
 - 74282 – Subvention pour la formation continue
 - 74283 – Subvention pour l'exploitation agricole
 - 74288 – Autres subventions de la Région
- 743 - Fonds national de garantie des calamités agricoles
- 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
 - 7443 - Subventions autres collectivités et établissements publics
 - 7445- Agence Service Paiement
 - 74451 - Rémunérations
 - 74458- Autres
 - 7446 - Subvention de l'Union européenne
 - 7448 - Autres collectivités publiques et organismes internationaux
- 746 - Dons et legs
- 747 - Autres collectivités publiques
- 748 - Autres subventions d'exploitation
 - 7481 - Remboursements forfaitaires de T.V.A. (en cas de non assujettissement à la taxe)
 - 7482 - Produits des versements ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
 - 7488 - Autres
 - 74883 – Aide financière allouée aux étudiants effectuant un stage en entreprise
 - 74888 - Autres subventions d'exploitation

75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

- 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - 7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés
 - 7516 - Droits d'auteur et de reproduction
 - 7518 - Autres droits et valeurs similaires
- 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles
- 753 – Libéralités
- 754 - Ristournes perçues des coopératives (provenant des excédents)
- 755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
- 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif
 - 7561 - Produits des cessions - Immobilisations incorporelles
 - 7562 - Produits des cessions - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 7564 - Produits des cessions - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 7566 - Produits des cessions - Immobilisations financières
- 757 - Produits spécifiques
- 758 - Produits divers de gestion courante
 - 7581 - Indemnités d'assurance
 - 7582 - Indemnités essais techniques hors conventions
 - 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs
 - 7584 - Contentieux
 - 7588 - Autres produits divers
 - 75881 - Produits relatifs à un exercice antérieur
 - 75882 - Échanges internes autres que cessions internes
 - 75888 - Autres

76 - PRODUITS FINANCIERS

- 761 - Produits de participation
 - 7612 - Revenus des participations à des organismes professionnels agricoles (autres que les établissements de crédit)
 - 7616 - Revenus sur autres formes de participation

- 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
- 762 - Produits des autres immobilisations financières
 - 7621 - Revenus des titres immobilisés
 - 7624 - Revenus des prêts
 - 7627 - Revenus des créances immobilisées
- 763 - Revenus des autres créances
- 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 - Escomptes obtenus
- 766 - Gains de change
- 767 - Produits sur opérations de cessions des éléments financiers
 - 7671 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 - Autres produits financiers
 - 7683 - Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs
 - 7688 - Divers autres produits financiers

78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS

- 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions - Produits d'exploitation
 - 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78111 - Immobilisations incorporelles
 - 78112 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 78114 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 - 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
 - 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78161 - Immobilisations incorporelles
 - 78162 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 78164 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants
 - 78173 - Stocks et en-cours
 - 78174 - Créances
- 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers
 - 7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 - 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
 - 7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers
 - 78662 - Immobilisations financières
 - 78665 - Valeurs mobilières de placement.

79 - TRANSFERTS DE CHARGES

- 791 - Transferts de charges d'exploitation
- 796 - Transferts de charges financières

CLASSE 8 - COMPTES SPÉCIAUX

80 - ENGAGEMENTS

- 801 - Engagements donnés par l'établissement
 - 8011 - Avals, cautions, garanties
 - 8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80161 - Crédit-bail mobilier
 - 80165 - Crédit-bail immobilier
 - 8018 - Autres engagements donnés
- 802 - Engagements reçus par l'établissement
 - 8021 - Avals, cautions, garanties
 - 8026 - Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80261 - Crédit-bail mobilier
 - 80265 - crédit-bail immobilier
 - 8028 - Autres engagements reçus
- 803 - Autorisation de programme
- 804 - Engagements juridiques
- 805 - Crédits de paiement

806- Engagements comptables annuels
807- Mandatements
809 – Contrepartie des engagements

86 - VALEURS INACTIVES

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille
862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants ou régisseurs
863 - Comptes de prise en charge

88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTION (facultatif)

89 - BILAN (facultatif)

890 - Bilan d'ouverture
891 - Bilan de clôture

4.2. COMMENTAIRE ET FONCTIONNEMENT DES COMPTES

L'ensemble des opérations intéressant les comptes de la nomenclature induisent des écritures portées, suivant le cas, par 4 types d'opérations :

- LES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES CLASSIQUES (avec flux financiers)

Elles donnent lieu à l'émission de mandats et d'ordres de reversement de dépense ou de titres et d'ordres de réduction ou d'annulation de recette. Ces opérations qui constatent, généralement, la naissance d'une dette ou d'une créance, sont établies au bénéfice ou à l'encontre de tiers. Ces opérations se dénouent par un flux financier (décaissement ou encaissement). Elles s'inscrivent dans le cadre de l'exécution du budget.

- LES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE (avec flux financiers)

Les opérations de trésorerie sont des opérations non budgétaires ne nécessitant pas d'émission de mandat ou de titre. Ces opérations mouvementent des comptes de tiers et financiers afin de retracer l'apurement de dettes et de créances au moyen d'instruments financiers. Ces écritures entraînent donc un flux financier.

- LES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES D'ORDRE (sans flux financier)

Elles entraînent l'établissement de mandats ou de titres de recettes émis pour ordre c'est-à-dire à l'ordre de l'agent comptable. Ces écritures n'induisent aucun flux financier réel, mais s'inscrivent néanmoins dans le cadre de l'exécution budgétaire. Ex : dotations aux amortissements, écritures de variation de stocks.

- LES OPÉRATIONS NON BUDGÉTAIRES D'ORDRE (sans flux financier)

Elles concernent des opérations qui n'ont aucune incidence budgétaire (ne font pas l'objet de mandats ni de titres de recettes) mais qui doivent être comptabilisées en comptabilité générale. Ex : transfert de travaux terminés aux comptes d'imputation définitive lors de la mise en service de l'immobilisation. Elles donnent lieu à une fiche d'opération interne afin de conserver la traçabilité de l'opération.

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX (Capitaux propres, emprunts et dettes assimilées)

Les comptes de la classe 1 regroupent les comptes de capitaux propres (financements externes de l'actif, réserves, reports à nouveau et résultat), les provisions pour risques et charges, les emprunts et dettes assimilées.

Les EPLEFPA disposent de comptes de capitaux propres retraçant l'origine et la nature des financements dont ils disposent. En effet, les EPLEFPA peuvent bénéficier de financements qualifiés de « financements externes de l'actif » correspondant à :

- des financements en nature, représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- des financements en espèces, destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Entrent notamment dans la catégorie des financements externes de l'actif :

- les dotations en fonds propres de l'État, visant le financement d'un actif et correspondant donc à une subvention d'investissement en espèces allouée par l'État aux organismes (selon la nomenclature budgétaire de l'État) ;
- les dotations de l'État en nature ;
- les subventions et dotations d'investissement allouées par des entités publiques (collectivités territoriales, etc.), l'Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc.) ;
- les dons et legs en capital destinés au financement d'opérations d'investissement, ainsi que ceux en nature.

Au sein des comptes de capitaux, les financements reçus de l'État sont comptabilisés sur des postes distincts de ceux sur lesquels sont inscrits les financements en provenance d'autres tiers (des régions par exemple) afin de permettre d'identifier la source des financements externes d'actifs contrôlés par les établissements. Par ailleurs, pour chaque source de financement, les financements rattachables à un actif déterminé sont distingués de ceux non rattachables à un actif déterminé. En effet, les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif financé, de manière à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif).

L'inscription au passif du financement en tant que financement rattaché ou non à un actif est réalisée soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive, dans le respect de l'intention de la partie versante, soit, en l'absence de mention explicite, selon la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Cette inscription peut être constituée par l'enregistrement d'une immobilisation en cours.

En synthèse :

	Source de financement de l'actif	
	État	Tiers autres que l'État
Financement non rattaché à un actif	Compte 101 « Financements non rattachés à des actifs déterminés – État »	Compte 131x « Financements non rattachés à des actifs déterminés »
Financement rattaché à un actif	Compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »	Compte 1341x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs »

Dans les établissements publics locaux d'enseignement, le montant des capitaux propres, au sens économique, correspond à la somme algébrique :

- des financements d'actifs ; contrepartie
- des résultats excédentaires : réserves, report à nouveau créditeur, excédent de l'exercice ;
- des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice.

La situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle comprend les postes suivants :

- financements d'actifs ;
- réserves ;
- report à nouveau.

COMPTE 10 — Financement de l'actif par l'Etat, écarts de réévaluation et réserves

Seuls les financements externes en provenance de l'État sont comptabilisés au compte 10. Il s'agit, soit de financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété, soit de financements en espèces et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Le compte 10 comprend les subdivisions suivantes :

101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État

104 - Financements rattachés à des actifs déterminés – État (dont contrepartie des biens remis)

106 – Réserves.

Les financements d'actifs par des tiers autres que l'État sont retracés au compte 13.

Compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés - État

L'inscription au passif du financement en tant que financement non rattaché à un actif est réalisée au vu des précisions contenues dans la décision attributive, ou à défaut, d'après la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Concernant la date de comptabilisation des subventions, voir le commentaire du compte 441 – Etat et autres collectivités publiques - Subventions.

◆ Technique comptable :

-Attribution du financement au profit de l'établissement

- Débit du compte 441X – État et autres collectivités publiques - Subventions,
- Crédit du compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés – État (opération budgétaire : émission d'un titre)

- Encaissement du financement :

- Débit du compte intéressé du compte de disponibilités (opération de trésorerie)
- Crédit du compte 441X – État et autres collectivités publiques - Subventions

A la date de clôture, ces financements sont maintenus dans les capitaux pour leurs montants initiaux.

Compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés – État (dont contrepartie des biens remis)

L'inscription au passif du financement rattaché à un actif est réalisée dans les mêmes conditions que celle des financements non rattachés à des actifs déterminés. Le rattachement du financement à un actif identifié emporte des conséquences comptables. En effet, ces financements évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l'actif qu'ils financent, par la technique de la reprise des financements au compte de résultat, de façon à lier le produit (financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l'actif). Les reprises au résultat des financements sont comptabilisées aux subdivisions du compte 1049 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Lors de la sortie de l'inventaire d'un bien incomplètement amorti financé par une subvention inscrite au compte 104 la reprise du financement non effectuée est comptabilisée au crédit du compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

10411 – Contrepartie et financements des actifs mis à disposition des établissements - État

10412 – Contrepartie et financement des actifs remis en pleine propriété - État

10413 - Financement des autres actifs - État

Compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

10491 - Reprise au résultat de la contrepartie et du financement des actifs mis à disposition des établissements - État

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

10493 - Reprise au résultat du financement des autres actifs – État

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Les subdivisions du compte 1049 enregistrent les variations de valeur du financement impactant le résultat :

- constatation en produit de la reprise du financement, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif ou sa sortie du bilan (exploitation, financier) ;
- constatation en charge de la reconstitution du financement, suite à une reprise de dépréciation sur un actif.

1. Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

Si l'actif est intégralement amorti, le financement est sorti du bilan pour son montant initial. Dans le cas où il s'agit d'un financement en provenance de l'État, le compte 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs - État » est débité en contrepartie du crédit du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » pour solde des comptes.

Nota bene : dans le cas d'immobilisations non amortissables, le financement n'est pas repris au résultat, il reste inscrit dans les capitaux au compte 1041x pour son montant initial aussi longtemps que le bien figure à l'actif (exemple : terrain).

2- Variation du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

a) En cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée

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

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

b) Lorsqu'une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant égal ou proportionnel à la reprise de dépréciation, en fonction du taux de financement. La comptabilisation de la reconstitution du financement s'effectue par le crédit d'une des subdivisions du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs – État » en contrepartie du débit d'une subdivision du compte 68xx « Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions » en fonction de la nature de la dépréciation initiale de l'actif rattaché au financement, par application du principe général de symétrie :

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

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

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

La reprise du financement est comptabilisée au débit du sous-compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » par le crédit du sous-compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations corporelles et incorporelles ou 7863 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour les immobilisations financières.

Le financement est sorti du bilan pour son montant initial par contre-passation des comptes 1041x « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » initialement crédité est débité en contrepartie du compte 1049x « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » pour solde des comptes.

◆ Technique comptable :

Les opérations passées aux subdivisions du compte 104 entraînent selon le mode de financement soit des opérations budgétaires soit des opérations non budgétaires :

1°- Mise à disposition de biens au profit de l'établissement (ex immobilisation corporelle ou incorporelle)

- Mise à disposition (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit du compte intéressé de la classe 2
 - Crédit de la subdivision intéressée du sous-compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
- Amortissement du bien :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – (mandat)
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations - (opération d'ordre non budgétaire)
- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien (en fonction du taux de financement) :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - État (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - (titre de recettes)

- Constatation d'une éventuelle dépréciation :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - (mandat)
 - Crédit de la subdivision concernée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement) :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs- État - (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)
- Reprise de la dépréciation :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 78 (titre de recettes)
- Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement) :
 - Débit du compte 6813 – Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif (mandat)
 - Crédit du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs- État - (opération d'ordre non budgétaire)
- Sortie d'actif à l'échéance de la mise à disposition :
 - 1) Solde des comptes de financement (opération d'ordre non budgétaire)
 - Débit de la subdivision intéressée du sous-compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs- État
 - 2) Sortie de l'actif et du solde restant inscrit au compte 1041 (opération d'ordre non budgétaire)
 - Débit de la subdivision intéressée du sous-compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
 - Débit du compte 28 - Amortissement des immobilisations-
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 29
 - Crédit du compte intéressé de la classe 2

2°- Attribution d'une subvention pour le financement de biens

- Comptabilisation de la subvention
 - Débit du compte 441X – État et autres collectivités publiques - Subventions
 - Crédit du compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)
- Encaissement de la subvention (opération de trésorerie) :
 - Débit du compte 515 - Compte au Trésor
 - Crédit du compte 441X – État et autres collectivités publiques - Subventions
- Acquisition des biens :
 - Débit du compte intéressé de la classe 2 (mandat)
 - Crédit du compte 404 – Fournisseurs d'immobilisations (opération d'ordre non budgétaire)
- Amortissement du bien :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - (mandat)
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 28- Amortissement des immobilisations-(opération d'ordre non budgétaire)
- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à l'amortissement (en fonction du taux de financement) :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)

- Constatation d'une éventuelle dépréciation :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - (mandat)
 - Crédit de la subdivision concernée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien consécutive à la dépréciation (en fonction du taux de financement) :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)
- Reprise de la dépréciation :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 78 (titre de recettes)
- Reconstitution du financement au résultat consécutive à la reprise de dépréciation (en fonction du taux de financement) :
 - Débit du compte 6813 – Quote-part reconstituée des financements rattachés à un actif (mandat)
 - Crédit du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - (opération d'ordre non budgétaire)
- Sortie du financement en cas de cession ou de mise au rebut de l'actif :
 - 1) Reprise du financement au compte de résultat pour son montant net :
 - Débit du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs -
 - Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)
 - 2) Sortie du financement du bilan (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit de la subdivision intéressée du sous-compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
 - Crédit du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs -

Compte 106 - Réserves

Les réserves à inscrire au compte 106 sont les résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement sur décision du conseil d'administration. Ce compte est crédité ou débité, lors de l'affectation des résultats, des montants destinés :

- aux réserves facultatives ;
- aux autres réserves.

Le compte 106 est subdivisé comme suit :

- 1062 - Réserves facultatives
 - 10621 - Établissement
 - 10624 - Services spéciaux - centres
- 1068- Autres réserves
 - 10681 - Réserves de propre assureur
 - 10688 - Réserves diverses

Compte 1062 - Réserves facultatives

Le compte 1062 « Réserves facultatives » enregistre les résultats de la section de fonctionnement conservés par l'établissement. Son solde présente le montant cumulé de ces résultats.

◆ Technique comptable :

Le compte 1062 est débité ou crédité à la subdivision intéressée des résultats affectés durablement à l'établissement ou aux centres par le conseil d'administration, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 12 - Résultat net de l'exercice, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 11 - Report à nouveau. L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1.

Compte 10621 – Établissement

Le solde figurant au crédit du compte 10621 représente la situation des excédents de fonctionnement conservés par l'établissement non-inscrits au compte 10624 - Services spéciaux - centres.

Compte 10624 - Services spéciaux – centres

Le solde de ce compte présente la situation des excédents de fonctionnement des services spéciaux - centres conservés par l'établissement. Il se subdivise en autant de sous-comptes que de services spéciaux -centres.

Compte 1068 - Autres réserves

Compte 10681 - Réserves de propre assureur

La réserve de propre assureur est destinée à couvrir la part de risque non couverte par une assurance lorsque ce risque n'est pas rattachable aux exercices clos. La dotation au compte 10681 est décidée par le conseil d'administration lors de l'affectation du résultat.

Lorsque le risque est rattachable aux exercices clos, la part de risque non couverte par une assurance est portée en provision au compte 1518 "autres provisions pour risques".

Compte 10688 -Réserves diverses

COMPTE 11 – Report à nouveau (Solde créditeur ou débiteur)

Le report à nouveau est le résultat ou la partie du résultat des comptes de l'exercice précédent dont l'affectation n'a pas été décidée par le conseil d'administration, notamment dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent, ou lorsque celui-ci ne s'est pas prononcé sur son affectation.

Il peut être excédentaire (compte 110) ou déficitaire (compte 119).

Le compte 11 présente les subdivisions suivantes :

Compte 110- Report à nouveau (solde créditeur)

1101 - Établissement

1104 - Services spéciaux

Compte 119 - Report à nouveau (solde débiteur)

1191 - Établissement

1194 - Services spéciaux

◆ Technique comptable :

Les comptes 110 et 119 sont respectivement crédités ou débités à la subdivision intéressée par le débit ou le crédit des comptes 120 - Résultat de l'exercice - solde créditeur, ou 129 - Résultat de l'exercice - solde débiteur.

L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1.

Les soldes des comptes de report à nouveau, des exercices antérieurs à l'exercice N-1 doivent être régulièrement analysés et présentés au conseil d'administration pour être régularisés par affectation aux comptes de réserves, dans la mesure où ceux-ci disposent de soldes créditeurs suffisants pour absorber les éventuels déficits.

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

Nota bene : Les comptes 110 et 119 sont également utilisés pour le traitement comptable des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs des organismes non soumis à l'IS (Cf. § 1.3 relatif au traitement comptable des changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs). À l'issue de ces opérations, l'agent comptable peut solder directement le compte 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » en contrepartie du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » sans délibération du conseil d'administration.

COMPTE 12 – Résultat de l'exercice (Bénéfice ou perte)

Le résultat de l'exercice est égal à la différence entre les produits nets (classe 7) et les charges nettes (classe 6).

◆ Technique comptable de détermination du résultat :

En fin d'exercice, les comptes de charges (classe 6) sont soldés par le débit du compte 120 ou 129. De même, les comptes de produits (classe 7) sont soldés par le crédit du compte 120 ou 129.

a) Cas d'un résultat excédentaire (produits supérieurs aux charges)

- Débit comptes de classe 7
- Crédit comptes de classe 6
- Crédit 120 « Résultat de l'exercice (excédent) »

b) Cas d'un résultat déficitaire (charges supérieures aux produits)

- Débit comptes de classe 7
- Débit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »
- Crédit comptes de classe 6

Le compte 12 fait apparaître le résultat de l'exercice. Du point de vue comptable, l'excédent net total (ou la perte nette totale) est égal au solde du compte 12. Il contribue à augmenter (bénéfice) ou à diminuer (perte) les capitaux propres.

En N+1, au moment du vote du compte financier, le conseil d'administration est amené à se prononcer sur l'affectation du résultat de l'exercice N au compte des réserves de l'établissement ou à défaut au compte de report à nouveau.

Si le résultat est unique pour l'ensemble du budget principal de l'établissement, chacun des centres constitutifs ou service de l'EPLFPA dégage un résultat qui peut être affecté à des comptes de réserves spécifiques.

Affectation du résultat de l'exercice N constatée par des écritures comptables sur l'exercice N+1

a) Exemple d'affectation d'un résultat excédentaire N selon les conditions d'affectation précisées par le conseil d'administration en N+1

- Débit 120 « Résultat de l'exercice (excédent) »
- Crédit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » dans la limite du solde débiteur de ce compte afin d'apurer le ou les déficit(s) des exercices précédents
- Crédit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » pour la part du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration
- Crédit 106x « Réserves » pour la part du résultat affectée aux réserves.

b) Exemple d'affectation d'un résultat déficitaire N selon les conditions d'affectation précisées par le conseil d'administration en N+1

- Débit 110 « Report à nouveau (solde créditeur) » dans la limite du solde créditeur du report à nouveau
- Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus
- Crédit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »

Si l'organisme ne dispose pas d'un compte de report à nouveau créditeur, l'imputation du résultat déficitaire doit être effectuée sur les réserves :

- Débit 106x « Réserves » dans la limite du solde créditeur des réserves
- Débit 119 « Report à nouveau (solde débiteur) » pour le surplus
- Crédit 129 « Résultat de l'exercice (déficit) »

COMPTE 13 – Financement de l'actif par des tiers autres que l'Etat

Tous les financements externes autres que ceux de l'État sont imputés au compte 13. Comme ceux de l'État, ils peuvent être en nature, représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété et/ou en espèces, sous la forme de subventions d'investissement ou d'équipements et destinés à l'acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d'actifs incorporels, corporels et financiers.

Comme pour les financements externes de l'État, la distinction entre financement par des tiers rattachés à un actif et

financement par des tiers non rattaché à un actif est réalisée au vu des précisions contenues dans la décision attributive, ou à défaut, d'après la réalité et la connaissance de l'origine du financement de l'actif. Concernant la date de comptabilisation des subventions, voir le commentaire du compte 441 – Etat et autres collectivités publiques - Subventions.

Compte 131 - Financements non rattachés à des actifs déterminés

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et non rattachables à des actifs déterminés. A la date de clôture, ces financements sont maintenus dans les capitaux pour leurs montants initiaux.

Le compte 131 est subdivisé en fonction de la nature du financeur :

- Compte 1312 - Régions
- Compte 1313 - Départements
- Compte 1314 – Communes et groupements de commune
- Compte 1315 - Autres collectivités et établissements publics
- Compte 1316 - Union européenne
- Compte 1317 - Autres organismes
- Compte 1318 - Autres

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises et organismes privés tels que les associations.

Compte 134 - Autres subventions d'investissement

Ce compte retrace les montants initiaux des financements alloués par des tiers autres que l'État et rattachables à des actifs déterminés. Il est subdivisé en fonction de la nature du financeur.

L'inscription d'un financement au crédit du compte 1341x - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs, implique un suivi entre le bien et son financement de façon à permettre la reprise au résultat de ce dernier (à l'aide du compte 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs) parallèlement à l'amortissement, la dépréciation ou la sortie du bien financé.

- Compte 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
 - 13412 – Régions
 - 13413 – Départements
 - 13414 - Communes et groupements de communes
 - 13415 - Autres collectivités et établissement publics
 - 13416 - Union européenne
 - 13417 - Autres organismes
 - 13418 – Autres

Ce sous-compte retrace les financements en provenance d'entreprises publiques, d'entreprises et organismes privés tels que les associations.

- Compte 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
 - 13492 – Régions
 - 13493 – Départements
 - 13494 - Communes et groupements de communes
 - 13495 - Autres collectivités et établissement publics
 - 13496 - Union européenne
 - 13497 - Autres organismes
 - 13498 - Autres

Dans le cas d'immobilisations non amortissables, le financement n'est pas repris, il reste inscrit au compte 1341 aussi longtemps que le bien figure à l'actif (exemple : terrain).

◆ Technique comptable :

Les opérations passées aux subdivisions du compte 1341 entraînent selon le mode de financement soit des opérations budgétaires soit des opérations non budgétaires :

1°- Mise à disposition de biens au profit de l'établissement :

- Mise à disposition :

- Débit du compte intéressé de la classe 2 (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (opération d'ordre non budgétaire):

- Amortissement du bien :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations -(opération d'ordre non budgétaire)

- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)

2°- Attribution d'une subvention pour le financement de biens

- Comptabilisation de la subvention

- Débit du compte 441X – État et autres collectivités publiques - Subventions
- Crédit du compte 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)

- Encaissement de la subvention (opération de trésorerie) :

- Débit du compte 515 - Compte au Trésor
- Crédit compte 441X - – État et autres collectivités publiques - Subventions

- Acquisition des biens :

- Débit du compte intéressé de la classe 2 (mandat)
- Crédit du compte 404 – Fournisseurs d'immobilisations (opération d'ordre non budgétaire)

- Reprise au résultat de la quote-part de financement du bien :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 1349 Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs -(titre de recettes) (voire 7863 Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs, pour l'acquisition d'une immobilisation financière).

Les opérations liées aux dépréciations, aux reprises au résultat ou reconstitution du financement ainsi qu'à la sortie du financement suite à la sortie du bien de l'actif suivent la même technique comptable que définie *supra* au compte 104 (le compte 1041 étant à remplacer par le compte 1341 et le compte 1049 par le 1349).

COMPTE 15 – Provisions pour risques et charges

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Les provisions pour risques et charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Évaluées à l'arrêté des comptes, par le Conseil d'administration, sur proposition de l'ordonnateur, ces provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet, dont les conditions de réalisation sont incertaines, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Elles n'ont qu'un caractère provisoire et ne doivent être constituées que lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'établissement vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Le suivi des provisions doit être annuel afin de s'assurer de l'inexistence de nouveaux risques à provisionner et de la nécessité d'une part, d'ajuster ou non (à la baisse ou à la hausse) les provisions déjà constituées et d'autre part, de reprendre en totalité les provisions devenues sans objet.

Le compte 15 présente les subdivisions suivantes :

- 151 - Provisions pour risques
 - 1511 – Provisions pour litiges
 - 1515 – Provision pour perte de change
 - 1518 – Autres provisions
- 157 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions
- 158 - Autres provisions pour charges.
 - 1582 – Provisions pour CET
 - 1583 – Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales
 - 1587 – Provisions pour allocations perte d'emploi et indemnités de licenciement
 - 1588 – Autres provisions pour charges

Le contenu de ces comptes est analysé dans la rubrique particulière à chaque compte.

◆ Technique comptable :

- Constitution d'une provision

- Débit de la subdivision intéressée du compte 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges (opération d'ordre non budgétaire)

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

- Augmentation du montant de la provision

- Débit de la subdivision intéressée du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 15- Provisions pour risques et charges (opération d'ordre non budgétaire)

- Diminution du montant de la provision (reprise)

- Débit de la subdivision intéressée du compte 15- Provisions pour risques et charges (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 78 -Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (titre de recettes)

Lors de la réalisation du risque ou de la charge, la provision est reprise

- Débit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions pour risques et charges (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (titre de recette)

Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.

Compte 151 - Provisions pour risques

Sont inscrites au compte 151 toutes les provisions destinées à couvrir les risques liés à l'activité de l'établissement. Le plus souvent elles concerneront l'exploitation de l'établissement.

Compte 1511 - Provisions pour litiges

Elles sont constituées pour faire face au paiement d'une condamnation pécuniaire, dommages-intérêts par exemple, devant probablement résulter d'un procès en cours à la date de clôture de l'exercice.

Dans le cas d'un redressement fiscal contesté par l'établissement, une provision pour litige doit être constituée dès qu'apparaît un risque de condamnation, comme dans le cas des autres litiges (judiciaire, administratif).

Lorsqu'une sortie de ressources est probable, une provision doit être constituée dès la naissance du risque, même avant jugement et être maintenue (en l'ajustant si nécessaire) jusqu'au jugement définitif.

Compte 1515 - Provisions pour pertes de change

Les pertes latentes sur les créances et les dettes en monnaies étrangères résultant de la hausse des cours au jour de l'inventaire entraînent la constitution d'une provision pour risques

Compte 157 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions et les dépenses ultérieures de gros travaux répondent aux deux critères cumulatifs suivants, elles :

- s'inscrivent dans un programme pluriannuel d'entretien en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'établissement ;

- ont pour seul but 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.

En revanche, n'entrent pas dans la catégorie des dépenses de gros entretien et de grandes réparations, les dépenses ayant pour objet de modifier des installations ou de prolonger leur durée de vie (qui ont le caractère d'immobilisations), ni les dépenses d'entretien courant, comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

S'agissant des travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions qui relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état du bien "sous-jacent", deux possibilités existent : lorsqu'elles sont distinguables et rattachables à l'actif principal "sous-jacent", ces dépenses sont comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composant secondaire distinctement du bien "sous-jacent".

Compte 158 - Autres provisions pour charges

Compte 1582 – Provisions pour CET

Ce compte enregistre les droits à congés des agents de l'EPLEFPA inscrits sur un CET. Lors de l'alimentation du CET par les agents, une provision pour CET est constituée à hauteur du stock de droits à congés sur CET par un débit du compte 6815 en contrepartie du crédit du compte 1582. Lors de la consommation de ces jours CET, la provision est reprise par un débit du compte 1582 et un crédit du compte 7815.

Compte 1583 – Provisions pour CET – charges sociales et fiscales

Le compte 1583 est crédité du montant des charges sociales et fiscales afférentes aux droits à congés sur CET par le débit du compte 6815.

Compte 1587 - Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement

Il s'agit notamment des provisions constituées au titre d'indemnités de licenciement.

Plusieurs cas peuvent être rencontrés :

- une provision pour licenciement est enregistrée à la clôture si le licenciement a été annoncé avant la clôture par lettre de convocation individuelle à l'entretien préalable. Il en va de même pour les licenciements collectifs annoncés avant la clôture.

- Lorsque le licenciement est prononcé avant la clôture de l'exercice, il en résulte une charge de l'exercice au cours duquel le licenciement a été prononcé, même si la prime de licenciement n'est versée que l'exercice suivant à l'expiration du délai de préavis. Cette charge constitue une charge à payer si le licenciement a été notifié, à défaut, ou si le licenciement donne lieu à un recours contentieux qui est suspensif du licenciement, la charge est enregistrée en provision pour licenciement.

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, à l'exception des dettes rattachées à des participations).

Le compte 16 présente les subdivisions suivantes :

- 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 - Dépôts et cautionnements reçus
 - 1651 - Dépôts
 - 1655 - Cautionnements
- 167 - Emprunts et dettes assorties de conditions particulières
 - 1674 - Avances de l'État et des collectivités territoriales
- 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
 - 1688 - Intérêts courus

Toutes les opérations concernant le compte 16 relèvent d'écritures budgétaires classiques.

◆ Technique comptable :

Compte 164 - Emprunt

- Souscription d'emprunt
 - Débit du compte de tiers intéressé ou du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit (titre de recettes)
- Remboursement d'une échéance d'emprunt
 - Débit du compte 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit (mandat)
 - Débit compte 661 - Charges d'intérêts- (mandat)
 - Crédit du compte de tiers intéressé ou du compte de disponibilités

Compte 1651 - Dépôt

- Réception d'un dépôt
 - Débit du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 1651 Dépôts (titre de recettes)
- Restitution du dépôt
 - Débit du compte 1651 Dépôts (mandat)
 - Crédit du compte de disponibilités

Compte 1655 - Cautionnement

- Réception du cautionnement
 - Débit du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 1655 Cautionnements (titre de recettes)
- Restitution du cautionnement
 - Débit du compte 1655 Cautionnements (mandat)
 - Crédit du compte de disponibilités

Compte 1674 - Avances de l'État et des collectivités territoriales

- Réception de l'avance
 - Débit du compte de tiers intéressé ou du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 1674 - Avances de l'État et des collectivités territoriales (titre de recettes)
- Remboursement d'avances
 - Débit du compte 1674 - Avances de l'État et des collectivités territoriales (mandat)
 - Crédit du compte de tiers intéressé ou du compte de disponibilités

Compte 1688 - intérêts courus

- Comptabilisation des intérêts courus non échus au 31.12.N (Opération de fin d'exercice) :
 - Débit du compte 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes (mandat en charges à payer)
 - Crédit du compte 1688 Intérêts courus (opération d'ordre non budgétaire)
- Contre-passation au 01.01.N+1 par la méthode de l'extourne :
 - Débit du compte 1688 Intérêts courus (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit du compte 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes (mandat d'extourne)

- Paiement à l'échéance du montant total des intérêts :
 - Débit du compte 6611 -Intérêts des emprunts et des dettes (mandat)
 - Crédit du compte de disponibilités

L'opération de contre-passation permet ainsi d'ouvrir des crédits d'extourne consommés par les mandats de paiement correspondants émis sur N+1.

COMPTE 18 – Comptes de liaison interservices

Les comptes 18 assurent la liaison entre :

- les centres et SACD avec l'EPLEFPA, pour leurs opérations de trésorerie ;
- les différents centres et services pour l'ensemble de leurs opérations (prestations internes).

Le compte 18 présente les subdivisions suivantes :

181 - Comptes de liaison

185 - Opérations de trésorerie interservices

186 - Biens et prestations de services échangés entre centres ou services (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre centres ou services (produits)

• Cas des opérations de trésorerie pour les centres et SACD

Les opérations d'encaissement/décaissement s'exécutent simultanément et à l'identique dans la comptabilité du budget du centre et dans celle de l'établissement support. Ainsi le solde débiteur du compte 185 - opérations de trésorerie inter - services du centre ou du SACD est égal au solde créditeur du compte 185 de l'EPLEFPA.

◆ Technique comptable :

1° Cas d'une recette :

- Prise en charge de la recette dans la comptabilité du centre ou SACD uniquement :
 - Débit compte de tiers intéressé
 - Crédit compte de classe 1 ou 7
 -
- Encaissement de la recette
 - Dans la comptabilité du centre ou du SACD
 - Débit du compte 185 - Opérations de trésorerie inter – services-
 - Crédit du compte de tiers intéressé
 - Et simultanément, dans la comptabilité de l'EPLEFPA
 - Débit d'un compte de disponibilités
 - Crédit du compte 185 - Opérations de trésorerie inter - services-

2° Cas d'une dépense :

- Prise en charge du mandat uniquement dans la comptabilité du centre ou SACD
 - Débit compte de classe 2 ou 6
 - Crédit compte de tiers intéressé
- Règlement de la dépense
 - Dans la comptabilité du centre ou du SACD
 - Débit du compte de tiers intéressés
 - Crédit du compte 185 - Opérations de trésorerie inter – services-
 - Et simultanément, dans la comptabilité de l'EPLEFPA
 - Débit compte 185 - Opérations de trésorerie inter – services-
 - Crédit d'un compte de disponibilités

• Cas des prestations internes

On entend par prestation interne tout échange de biens ou de services réalisé entre centres ou SACD composants d'un même établissement principal. Ces biens ou services s'apparentent à ceux qui auraient pu être acquis auprès de tiers

fournisseurs extérieurs et constituent des livraisons à soi-même

Ces échanges présentent la particularité :

- de ne pas engendrer de flux effectif de trésorerie,
- de constituer une charge ou produit de montant égal pour respectivement le centre / SACD « client » et le centre / SACD « fournisseur »

Les comptes 186 (retraçant l'opération du « vendeur ») et 187 (retraçant l'opération de « l'acquéreur ») ne sont pas dotés.

Pour l'établissement principal, le compte 18 est toujours soldé puisque les comptes 181, 185, 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent et s'équilibrent entre eux.

Le compte 18 fonctionne comme un compte courant. Toutes les opérations de cessions internes y sont enregistrées. Il est donc nécessaire de créer dans les comptes des centres un compte de liaison "réfléchi" au nom de chaque entité.

◆ Technique comptable :

Toutes les opérations réalisées entre les entités sont enregistrées d'une manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives (original envoyé et double conservé par l'émetteur) dans la comptabilité de chaque centre concerné. Il en résulte que les comptes de liaisons sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans la comptabilité du centre qui "vend" et dans le centre qui "acquiert".

- Opérations chez le centre « acheteur » :

- Débit du compte 186X
- Crédit du compte 181 - Compte de liaison

- Opérations chez le centre "vendeur" :

- Débit du compte 181 - Compte de liaison
- Crédit du compte 187X

Le compte de résultat s'obtient par la totalisation des divers postes de charges et de produits et des subdivisions des comptes 186 et 187.

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS

Une immobilisation est un actif identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, c'est-à-dire un élément constituant une ressource dont l'établissement a le *contrôle* du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs. Ces avantages économiques futurs sont, soit des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'établissement, soit le potentiel de services attendu de l'utilisation de l'actif et profitant à l'établissement ou à des tiers, conformément à la mission ou l'objet de l'EPLFPA. Les immobilisations peuvent être des éléments incorporels, corporels ou financiers identifiables, mis à disposition de l'établissement, remis en pleine propriété, acquis ou produits par lui, destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement, et non à être consommés au premier usage.

Néanmoins, les biens qui répondent à ce critère mais dont la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil unitaire de signification fixé par le conseil d'administration de l'établissement (cf §3.2.2.1.1) ne sont pas immobilisés mais comptabilisés en charge. Ils doivent cependant faire l'objet d'un inventaire extra-comptable relevant de la responsabilité de l'ordonnateur.

Ces immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles (comptes racines 20 et 232) ;
- les immobilisations corporelles hors biens vivants (comptes racines 21, 231) et des biens vivants (comptes racines 24 et 234) ;
- les immobilisations financières (comptes racines 26 et 27).

Les comptes d'immobilisations, autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classés respectivement à partir de la nature des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et selon leur destination dans l'établissement (usage professionnel, social ou autre).

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, les biens sont comptabilisés conformément aux prescriptions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'établissement sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés, soit au vu des précisions contenues dans la décision attributive soit à leur valeur vénale ;
- les biens mis à disposition sont comptabilisés à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité transférante (la valeur brute de l'actif et, le cas échéant, les amortissements cumulés et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées sont repris dans les comptes de l'entité receveuse).

La comptabilisation des biens mis à disposition implique nécessairement l'existence d'une convention de mise à disposition ou autre document (notification, délibération, etc.) précisant les responsabilités financières respectives des entités ainsi que les conditions d'entrée et de sortie du bien. Pour les biens mis à disposition pour lesquels aucune convention n'est conclue entre l'EPLFPA et la collectivité de rattachement, une analyse est menée au cas par cas par l'EPLFPA et l'entité transférante au regard de la définition de la notion de contrôle afin de déterminer si le bien doit être comptabilisé à l'actif de l'établissement.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en monnaie nationale résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures évalué comme ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

La valeur vénale d'un bien correspond au prix du marché ou à défaut au prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve le bien.

Les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé en modifiant son état initial ou ayant pour effet de prolonger de manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif, constituent des immobilisations.

Les immobilisations amortissables font l'objet d'amortissements à porter aux subdivisions du compte 28. Les éventuelles dépréciations sont comptabilisées aux subdivisions du compte 29.

A l'inventaire ou en cours d'exercice lors de la réalisation d'un arrêté intermédiaire des comptes, l'établissement procède au recensement et à l'évaluation de ses éléments actifs et passifs. Par ailleurs, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations.

Pour les éléments actifs, les plus-values constatées entre valeur actuelle et valeur d'entrée ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values entraînent des écritures de dépréciation. Sur les modalités d'évaluation et de comptabilisation des dépréciations d'actifs, voir le § 3.2.4.1. relatif aux dépréciations.

L'acquisition et le contrôle d'une immobilisation peuvent s'opérer dans des conditions spécifiques et des proportions différentes décrites ci-après.

1) Immobilisations contrôlées conjointement par plusieurs entités

Les clauses contractuelles de la convention de cofinancement doivent préciser que l'immobilisation est contrôlée conjointement par plusieurs organismes qui la financent totalement ou en partie. Afin de déterminer les modalités de comptabilisation, il convient de distinguer deux cas, selon que la quote-part de contrôle correspond ou non à la quote-part de financement. On note aussi le cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités (entités la contrôlant et entités ne la contrôlant pas).

Cas 1 : La quote-part de contrôle correspond, à défaut de dispositions contraires dans la convention de cofinancement, à la quote-part de financement

Dans le cas où la quote-part de contrôle de l'actif correspond à la quote-part de financement, l'immobilisation est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes à hauteur de cette quote-part.

Cas 2 : La quote-part de contrôle diffère, dans la convention de cofinancement, de la quote-part de financement

a) L'immobilisation est exclusivement financée par des organismes la contrôlant

La convention qui régit l'acquisition et le financement en commun d'un actif peut prévoir une quote-part de contrôle différente de celle du financement. L'immobilisation contrôlée conjointement est comptabilisée dans les comptes de chacun des organismes concernés à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif :

- Lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est inférieur à son pourcentage de contrôle de l'actif, l'écart est comptabilisé au passif comme un financement externe de l'actif au crédit du compte 134x;
- Lorsque le montant du financement effectué par l'organisme est supérieur à son pourcentage de contrôle sur l'actif, l'écart correspond à un financement d'investissement versé par cet organisme. Il est comptabilisé en charges, au débit du compte 657x « Charges spécifiques ».

b) Cas où l'immobilisation est financée par plusieurs entités (entités la contrôlant et entités ne la contrôlant pas)

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par certaines d'entre elles, est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de la quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non-contrôlantes ». Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non-contrôlantes » proportionnellement à leur quote-part de contrôle.

Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent en charges le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

La somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

2) Transferts d'actifs

Les entités transférantes et receveuses comptabiliseront l'actif en contrepartie de la situation nette (comptes 11x). Les retours d'actif corporel transféré seront comptabilisés selon les mêmes modalités.

a) Comptabilisation chez l'entité transférante

L'entité transférante conserve la propriété du bien transféré mais perd le contrôle du bien. L'actif est sorti du bilan de l'entité transférante.

Le transfert de l'actif de l'entité transférante se traduit par une réduction des fonds propres de l'organisme :

- Débit compte 119 « report à nouveau débiteur »
- Crédit compte 21x pour la valeur brute de l'immobilisation

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

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

Dans le cas où le bien a bénéficié d'un financement externe non repris dans les comptes de l'entité qui reprend au moment du transfert, le financement sera soldé par la constatation d'un produit au crédit du compte 7813 « Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs ».

En cas d'absence de comptabilisation de l'actif transféré dans les comptes de l'entité transférante, la valeur retenue pour comptabiliser le transfert est la valeur vénale du bien. Cette valeur est reprise dans les comptes de l'entité receveuse comme valeur initiale du bien.

b) Comptabilisation chez l'entité receveuse

A la date du transfert, l'immobilisation corporelle est intégrée au bilan de l'entité receveuse pour la valeur nette

comptable issue des comptes de l'entité transférante.

La comptabilisation s'effectue au débit du compte 21x d'immobilisations corporelles, en fonction de la nature de l'immobilisation, en contrepartie du financement externe de l'actif :

- Si le bien est transféré par l'État à l'organisme, le financement provient de l'État et le crédit du compte à utiliser est le 10411 « Contrepartie et financement des actifs mis à disposition des organismes – État » ;
- Si l'entité transférante est un tiers autre que l'État, le financement est comptabilisé via le crédit du compte 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ».

L'entité receveuse reprend dans ses comptes la valeur brute, les amortissements cumulés, les dépréciations et provisions attachées au bien ainsi que son financement. Par ailleurs, le financement rattaché à l'actif transféré évolue symétriquement à l'actif qu'il finance dans les comptes de l'entité receveuse.

Dans l'hypothèse où le bien transféré n'est pas valorisé dans la convention de mise à disposition, l'entité receveuse fait évaluer le bien transféré et intègre, en tant que valeur initiale, la valeur à dire d'expert de l'évaluation.

A l'issue de la mise à disposition, l'entité receveuse perd le contrôle du bien et le sort de son actif. Ce bien est intégré au bilan de l'entité qui contrôlera le bien (entité propriétaire ou entité ayant transféré le bien initialement). Les modalités de transfert sont équivalentes aux modalités du transfert d'actif initial, la valorisation est alors fondée sur la valeur nette comptable du bien à la date du transfert de retour du bien.

COMPTE 20 – Immobilisations incorporelles

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique, dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Les immobilisations incorporelles comprennent les immobilisations qui ne sont ni corporelles, ni financières.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- si elle est séparable des activités de l'EPLFPA, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ;
- ou si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'EPLFPA ou des autres droits et obligations.

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication dont les logiciels, les opérations de recherche et de développement ainsi que les projets informatiques.

Le compte 20 présente les subdivisions suivantes :

201 - Frais d'établissement

203 - Frais de recherche et de développement

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

2053 – Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

207 - Fonds commercial

208 - Autres immobilisations incorporelles.

◆ Technique comptable :

A l'exception des comptes 203 Frais de recherche et de développement et 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (voir commentaires particuliers), la comptabilisation de l'acquisition à titre onéreux d'une immobilisation incorporelle donne lieu à l'écriture suivante :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 20 (mandat)
- Crédit du compte de tiers intéressé 4041 - Fournisseurs d'immobilisations.

Compte 201 - Frais d'établissement

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

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans. Ce compte comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 (voir compte 623 - Publicité, relations publiques, publication), en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.

Compte 203 - Frais de recherche et de développement

Certains frais de recherche et de développement peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles au débit du compte 203.

On entend par frais de recherche et de développement, les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par l'établissement pour son propre compte, avec ou sans l'appui de prestataires extérieurs (sous-traitance). En sont, par conséquent, exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers : frais normalement inscrits aux comptes de charges ou de travaux en cours.

Afin d'apprécier si les frais de recherche et de développement relatifs à une immobilisation incorporelle générée en interne peuvent être activés, il convient de distinguer la phase de recherche de la phase de développement puis de vérifier si les six critères cumulatifs d'activation des coûts de développement sont remplis.

La phase de recherche se confond avec les activités de recherche fondamentale. Les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges, car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle. Si la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

La phase de développement consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour mettre en œuvre un projet identifié. L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Les coûts de développement doivent être comptabilisés à l'actif en immobilisation incorporelle générée en interne s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique, car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- l'organisme a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'organisme peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'organisme a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'organisme dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'organisme a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

À partir du moment où la phase de développement d'un projet peut être identifiée (six conditions d'activation supra remplies) et tant que le projet n'est pas achevé, les dépenses encourues au cours de cette phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours (comptes racines 232). La tenue d'une comptabilité analytique est généralement indispensable puisque les frais de développement se trouvent généralement disséminés dans les comptes de charges par nature de l'organisme puis font l'objet d'un transfert en immobilisation incorporelle en cours, au titre de la production immobilisée. Toutefois, les prestations sous-traitées et/ou les livraisons de biens et fournitures relatives au projet peuvent être enregistrées directement au compte d'immobilisations en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle (comptes racines 20). Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours. Les frais de recherches et développement immobilisés doivent être amortis dans un délai de 2 à 5 ans ; le point de départ des amortissements correspond à la date de dépôt d'un brevet ou, à défaut de dépôt de brevet, à la date de début d'utilisation du résultat des développements.

Si au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges. Dans le cas où les conditions d'inscription à l'actif cessent d'être remplies, l'organisme doit

inscrire en charges les nouveaux coûts de développement et amortir en totalité les frais inscrits à l'actif au compte 203 « Frais de recherche et développement » des exercices précédents en insérant une mention dans l'annexe justifiant ce traitement.

◆ Technique comptable :

- Si la phase de développement s'étale sur deux exercices N et N+1 :
 - Exercice N où la phase de développement est initiée :
En fin d'exercice, transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice au titre de la production immobilisée :
 - Débit 232 - Immobilisations incorporelles en cours (mandat)
 - Crédit 721 - Production immobilisée - Immobilisations incorporelles (titre de recettes)
 - À l'achèvement du projet, sur l'exercice N+1, après transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice, l'immobilisation est mise en service (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit 203 - Frais de recherche et de développement
 - Crédit 232 - Immobilisations incorporelles en cours
- Si la phase de développement s'effectue sur un seul exercice N :
En fin d'exercice, transfert des frais de développement enregistrés en charges au cours de l'exercice au titre de la production immobilisée
 - Débit du compte 203 (mandat)
 - Crédit du compte 72 - Production immobilisée- (titre de recettes)

En cas d'échec des projets :

Les frais correspondants sont immédiatement amortis :

- Débit de la subdivision du compte 68111- Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles - (mandat)
- Crédit du compte 2803 - Frais de recherche et de développement

Solde du compte 2803 et sortie de l'actif incorporel (opération d'ordre non budgétaire)

- Débit du compte 2803 Frais de recherche et de développement
- Crédit du compte 203 Frais de recherche et de développement

Lors du dépôt du brevet :

Une fois le projet réalisé, le brevet relatif aux frais de recherches est déposé. La partie non encore amortie des frais de recherches constitue alors la valeur d'entrée du brevet qui sera inscrit à l'actif.

- Débit du compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires-, de ce montant
- Crédit du compte 203 - Frais de recherche et de développement.

Voir également le compte 617 - études et recherches.

Lorsque les frais de recherche et de développement sont amortis en totalité, les sommes inscrites à ce compte doivent être sorties du bilan par compensation avec le compte d'amortissement. Cette opération est d'ordre non budgétaire.

◆ Technique comptable :

- Débit compte 2803 - Frais de recherche et de développement
- Crédit du compte 203 - Frais de recherche et de développement

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

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

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables, car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût.

Compte 2053 – Logiciels

Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou à la sous-traitance de logiciels (subdivision 20531), soit à la création de logiciels à usage interne (subdivision 20532).

Afin de connaître le traitement comptable d'un logiciel, il est nécessaire de faire la distinction entre les logiciels qui sont indissociables du matériel, ceux faisant partie d'un projet de développement plus global, et les logiciels autonomes.

1) Les logiciels indissociables du matériel sont des systèmes d'exploitation, des logiciels de fabrication intégrés faisant partie intégrante des matériels auxquels ils sont associés (comme par exemple pour les simulateurs de conduite). Ils constituent une immobilisation corporelle avec le matériel auquel ils sont rattachés et sont à comptabiliser obligatoirement à l'actif (compte 21). Ils ne sont donc pas subordonnés au respect des conditions spécifiques propres aux logiciels.

2) Les logiciels faisant partie d'un projet de développement. Il s'agit des développements informatiques réalisés pour les besoins ou à l'occasion d'un projet de développement plus global et qui ne peuvent être identifiés en tant que logiciels au sens du Code de la propriété intellectuelle. Les développements informatiques ne sont qu'une des composantes du projet de développement. Ces développements informatiques suivent les mêmes règles de comptabilisation que les autres coûts de développement. En conséquence, tous les frais encourus doivent être comptabilisés ainsi :

- les coûts engagés au cours de la phase de recherche sont comptabilisés obligatoirement en charges ;
- les coûts engagés au cours de la période de développement sont portés à l'actif, au compte 203 « Frais de recherche et développement », dès lors que les six conditions d'activation des coûts de développement précisées supra sont remplies. À défaut, ils sont portés en charges.

3) Les logiciels autonomes ou dissociés (comptes racines 2053). Il s'agit des logiciels acquis ou créés individuellement, c'est-à-dire indépendamment d'un projet de développement plus global, et ayant une durée de vie propre.

Les logiciels acquis servant de base à un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif ainsi que les travaux accessoires nécessaires à leur mise en place s'ils ne nécessitent pas de développements en interne significatifs.

Les travaux de création en interne d'un progiciel de gestion intégré sont comptabilisés obligatoirement à l'actif dès qu'il est possible d'identifier distinctement un nouveau logiciel.

Compte 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

Un logiciel acquis constitue une immobilisation incorporelle du fait de l'existence d'un droit de propriété incorporelle exclusif.

Le logiciel sous licence d'exploitation est considéré comme acquis alors même que l'organisme n'en est pas propriétaire. Il en a le contrôle et dispose d'un droit d'utilisation accordé par le contrat qui constitue la protection juridique notamment quand la licence fait l'objet d'un versement unique en début de contrat, ou quand elle est rémunérée sous forme de redevances sur toute la durée du contrat. Le coût de la licence doit être estimé et correspond à la valeur actualisée des redevances futures.

◆ Technique comptable :

- Logiciels acquis

- Débit du compte 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités (mandat)
- Crédit du compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

Le coût d'acquisition du logiciel peut comprendre des frais accessoires liés notamment à sa mise en état d'utilisation.

- Logiciels sous-traités (opération d'ordre non budgétaire)

Un établissement peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel, en assumant seule la responsabilité de la conception finale du projet. Dans cette hypothèse, les dépenses liées à l'acquisition de ces travaux

confiés à un tiers doivent être comptabilisées chez l'acquéreur, selon la méthode énoncée en matière de logiciel créé. Les prestations sous-traitées peuvent être activées, au même titre que les charges relatives à la création d'une immobilisation en interne.

Lors de la mise en service de l'immobilisation (opération d'ordre non budgétaire) :

- Débit du compte 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit du compte 23251 - Logiciels sous-traités

Compte 20532 - Logiciels créés

Pour constituer un élément de l'actif immobilisé, un logiciel créé dans l'établissement doit être destiné à servir de façon durable à son activité. Dans cette hypothèse, l'enregistrement de ce logiciel dans les comptes est effectué dans le respect du principe de prudence, au coût de production.

Le coût de production est calculé soit dans les comptes de comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion. Le coût de production d'un logiciel comprend :

- les frais d'analyse organique ;
- les frais de programmation ;
- les frais de tests et jeux d'essai ;
- et sauf exception les frais de documentation.

Du point de vue comptable, le processus de production d'un logiciel à usage interne débute lorsque, à la date d'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;
- l'établissement doit avoir indiqué concrètement (par notes, comptes rendus,...) l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.

◆ Technique comptable :

Opération d'ordre non budgétaire :

- Débit du compte 20532 - Logiciels créés
- Crédit du compte 23252 - Logiciels créés

Nota bene : en fin d'exercice, si le logiciel n'est pas achevé, à hauteur de l'en-cours de production :

- Débit 232 - Immobilisations incorporelles en cours (mandat)
- Crédit 721 - Production immobilisée - Immobilisations incorporelles (titre de recettes)

Une fois le logiciel achevé (opération d'ordre non budgétaire) :

- Débit 20532 - Logiciels créés
- Crédit 232 - Immobilisations incorporelles en cours

Compte 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires - (mandat)
- Crédit du compte de tiers intéressé

Compte 206 - Droit au bail

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale.

Le droit au bail est un droit d'entrée.

◆ Technique comptable :

Lorsque ce droit correspond à l'acquisition d'un élément d'actif, il doit être comptabilisé au compte 206 - Droit au bail. En revanche, lorsque le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer, il doit être comptabilisé au compte 613 - Locations.

L'indemnité doit faire l'objet d'un amortissement :

- soit sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ;
- soit en totalité dès l'exercice au cours duquel a été effectué leur versement, s'il s'agit d'une location précaire, les locaux pouvant à tout moment être repris par le propriétaire.

Compte 207 - Fonds commercial

Ce compte est constitué par les éléments incorporels du fonds de commerce, y compris le cas échéant, le droit au bail (voir compte 206 - Droit au bail), qui ne font pas l'objet d'une évaluation et d'une comptabilisation séparée au bilan et qui concourent au maintien ou au développement du potentiel d'activité de l'entreprise.

Les éléments du fonds commercial qui ne bénéficient pas d'une protection juridique spécifique leur donnant une valeur certaine doivent être amortis systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser 5 ans.

Compte 208 - Autres immobilisations incorporelles

Ce compte enregistre notamment les droits de plantations (non amortissables). Il pourrait enregistrer également les sommes versées par un nouveau preneur au preneur sortant pour obtenir le droit de produire certains produits agricoles (quotas de production).

COMPTE 21 – Immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Les immobilisations corporelles se définissent comme des actifs physiques détenus ou contrôlés par l'établissement, 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 l'EPLFPA attend qu'ils soient utilisés au-delà de l'exercice en cours. Les immobilisations corporelles ont une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Les modalités d'évaluation des immobilisations corporelles sont précisées au paragraphe 3.2.2.1.1. du présent titre.

Ces immobilisations se répartissent au bilan :

- lorsqu'elles sont achevées, sous les rubriques suivantes :
 - terrains (y compris agencements et aménagements de terrains) ;
 - constructions ;
 - installations techniques, matériels et outillages ;
 - collections ;
 - autres immobilisations corporelles ;
- lorsqu'elles ne sont pas terminées, sous la rubrique :
 - immobilisations en cours (compte 23).

Le compte 21 présente les subdivisions suivantes :

211 - Terrains

212 - Agencements et aménagements de terrains

213 - Constructions

214 - Constructions sur sol d'autrui

215 - Installations techniques, matériels et outillage

216 - Collections

217 - Biens historiques et culturels

218 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)

◆ Technique comptable :

Les comptes d'immobilisations corporelles sont débités, à la date d'entrée des biens dans le patrimoine de l'établissement, pour le montant, selon le cas :

- de la valeur d'apport ;
- du prix d'acquisition ;
- du coût réel de production du bien.

- Biens remis en pleine propriété ou mis à disposition de l'établissement (opérations d'ordre non budgétaires)
 - Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
 - Débit du compte 4456 - TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
 - Crédit de la subdivision concernée d'un compte 1041 ou 1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
- Biens acquis par l'établissement soit par subvention soit sur fonds propres (opérations budgétaires) :
 - Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas (mandat)
 - Débit du compte 4456 - TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
 - Crédit du compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations ou Crédit du compte 72 - Production immobilisée (titre de recettes)

Lors des cessions, la valeur d'origine des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent :

- Pour le montant des amortissements pratiqués (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit subdivision intéressée du compte 28 – Amortissements des immobilisations
 - Crédit du compte d'immobilisations concerné
- Pour la valeur nette comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation :
 - Débit du compte 656x - Valeur comptable des éléments d'actif cédés (mandat)
 - Crédit du compte d'immobilisations concerné
- Simultanément, le cas échéant, pour le montant du produit de la vente du bien concerné :
 - Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
 - Crédit du compte 756 - Produits des cessions d'éléments d'actif (titre de recettes)

Compte 211 - Terrains

Le compte 211 enregistre notamment la valeur des terrains contrôlés par l'établissement qu'il dispose de la propriété juridique ou non.

Comme précisé au paragraphe 3.2.3.1. du présent titre, les terrains² ne sont pas amortis.

Le compte 211 présente les subdivisions suivantes :

211 - Terrains

2111 - Terrains nus

21116 - Terrains nus mis à disposition

21117 - Terrains nus acquis par l'établissement

21118 - Autres terrains nus

2115 - Terrains bâtis

21156 - Terrains bâtis mis à disposition

21157 - Terrains bâtis acquis par l'établissement

21158 - Autres terrains bâtis

Compte 212 - Agencements et aménagements de terrains

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terres, drainages...) sont inscrites sous le compte 212 - Agencements et aménagements de terrains. Le compte 2127 porte sur des améliorations durables de la fertilité des sols apportées au fonds par des pratiques culturales suivies (assolements, travail du sol, restitutions organiques, fumures de fonds, etc.) et qui constituent un élément de la valeur de ce fonds. Les améliorations du fonds, qui ne donnent pas lieu à amortissement, sont à distinguer des améliorations durables de la capacité productive des sols résultant d'agencements et aménagements de terrains (drainage, etc.) enregistrés aux comptes 2121 et 2125.

Le compte 212 présente les subdivisions suivantes :

212 - Agencements et aménagements de terrains

2121- Agencements et aménagements de terrains nus

21216 -Agencements et aménagements de terrains nus mis à disposition

² Seuls les terrains de gisement sont amortis.

- 21217 – Agencements et aménagements de terrains nus acquis par l'établissement
- 21218 – Autres agencements et aménagements de terrains nus
- 2125 - Agencements et aménagements de terrains bâtis
 - 21256 - Agencements et aménagements de terrains bâtis mis à disposition
 - 21257 – Agencements et aménagements de terrains bâtis acquis par l'établissement
 - 21258 - Autres agencements et aménagements de terrains bâtis
- 2127 – Amélioration du fonds

Compte 213 - Constructions

Le compte 213 enregistre notamment la valeur des constructions contrôlées par l'établissement, qu'il dispose de la propriété juridique ou non.

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

Le compte 213 présente les subdivisions suivantes :

- 213 - Constructions
 - 2131 - Bâtiments
 - 21316 - Bâtiments mis à disposition
 - 21317 - Bâtiments acquis par l'établissement
 - 21318 - Autres bâtiments
 - 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions.
 - 21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions mis à disposition
 - 21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquis par l'établissement
 - 21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions
 - 2138 – Autres constructions

Compte 214 - Constructions sur sol d'autrui

Il s'agit des constructions effectuées par un établissement non propriétaire du sol. Ce compte comprend les mêmes subdivisions que le compte 213.

Le compte 214 présente les subdivisions suivantes :

- 214 - Constructions sur sol d'autrui
 - 2141 -Bâtiments
 - 21416 - Bâtiments mis à disposition
 - 21417 - Bâtiments acquis par l'établissement
 - 21418 - Autres bâtiments
 - 2145 -Installations générales, agencements, aménagement
 - 214516 - Installations générales, agencements, aménagement mis à disposition
 - 21457 - Installations générales, agencements, aménagement des constructions acquis par l'établissement
 - 21458 - Autres installations générales, agencements, aménagement
 - 2148 - Autres constructions

Compte 215 - Installations techniques, matériel et outillage

Le compte 215 présente les subdivisions suivantes :

- 215 - Installations techniques, matériels et outillage
 - 2151 - Installations complexes spécialisées
 - 21516 - Installations complexes spécialisées mises à disposition
 - 21517 - Installations complexes spécialisées acquises par l'établissement
 - 21518 - Autres installations complexes spécialisées
 - 2153 - Installations à caractère spécifique
 - 21536 - Installations à caractère spécifique mises à disposition
 - 21537 - Installations à caractère spécifique acquises par l'établissement
 - 21538 - Autres installations à caractère spécifique

- 2154 – Matériel, outillage, agencements
 - 21546- Matériel, outillage, agencements mis à disposition
 - 21547- Matériel, outillage, agencements acquis par l'établissement
 - 21548 - Autres matériel, outillage, agencements
- 2158 - Autres installations techniques
 - 21586 - Autres installations techniques mises à disposition
 - 21587 - Autres installations techniques acquises
 - 21588 - Autres

Compte 2151 - Installations complexes spécialisées

Ce compte retrace les unités complexes fixes d'usage spécialisé, pouvant comprendre constructions, matériels ou pièces qui, mêmes séparables par nature, sont techniquement liés pour leur fonctionnement et que cette incorporation de caractère irréversible rend passibles du même rythme d'amortissement.

Exemples : stabulations libres, salles de traite, installations de séchage de grains, silos, installations frigorifiques, serres...

Compte 2153 - Installations à caractère spécifique

Ce compte retrace les installations qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable distincte (par exemple, atelier de transformation du lait).

Compte 2154 - Matériel, outillage, agencements et aménagements du matériel et de l'outillage

Ce compte retrace l'ensemble des équipements et machines utilisés pour :

- l'extraction, la transformation, le façonnage, le conditionnement des matières ou fournitures ;
- ou les prestations de service ayant le même objet ;
- les instruments (outils, machines, matrices...) dont l'utilisation, concomitante avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé.

Compte 216 - Collections

Une collection est un ensemble d'objets et de biens, y compris numériques, formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement.

Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique, etc. ou une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc.

A l'exception des collections de documentation, les collections sont des biens dont la durée d'utilisation n'est pas déterminable, il n'y a donc pas lieu de les amortir.

Le compte 216 présente les subdivisions suivantes :

- 2161 - Collections à caractère artistique, scientifique ou littéraire
- 2162 - Collections à gérer et entretenir (parc, arboretum, etc.)

Compte 2161 - Collections à caractère artistique, scientifique ou littéraire

Sont comptabilisées à ce compte les collections constituant une réunion d'objets ayant un intérêt culturel ou une valeur provenant de leur rareté.

Compte 2162 - Collections à gérer et entretenir (parc arboretum, etc.)

Sont comptabilisées à ce compte des sites à gérer : parc, arboretum, etc.

Compte 217 – Biens historiques et culturels

Cf. définitions au titre I chapitre 6 § 6.5 relatif aux biens historiques et culturels.

Compte 2171 – Biens historiques et culturels immobiliers

Ce sous compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels immobiliers tel que par exemple les monuments historiques classés ou inscrits ou encore les monuments naturels inscrits au sens du code du patrimoine.

Compte 2172 – Biens historiques et culturels mobiliers

Ce compte retrace la valeur initiale des biens historiques et culturels mobiliers tel que par exemple les collections des musées, les œuvres et objets d'art, les documents anciens rares ou précieux des bibliothèques, les archives historiques au sens du code du patrimoine ou du code général de la propriété des personnes publiques.

Compte 218 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Le compte 218 présente les subdivisions suivantes :

- 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers mis à disposition dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis par l'établissement dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
 - 21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire
- 2182 - Matériel de transport
 - 21826 - Matériel de transport mis à disposition
 - 21827 - Matériel de transport acquis par l'établissement
 - 21828 - Autres matériel de transport
- 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
 - 21836 - Matériel de bureau et matériel informatique mis à disposition
 - 21837 - Matériel de bureau et matériel informatique acquis par l'établissement
 - 21838 - Autres matériel de bureau et matériel informatique
- 2184 - Mobilier
 - 21846 - Mobilier mis à disposition
 - 21847 - Mobilier acquis par l'établissement
 - 21848 - Autres mobiliers
- 2186 - Emballages récupérables
- 2188 - Autres

Compte 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers dans les constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemples : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments...

Compte 2182 - Matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau, ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

Compte 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique

Ce compte enregistre le matériel de bureau et informatique utilisés par les différents services (ordinateurs, photocopieurs, etc.)

Compte 2184 - Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisés par les services administratifs ou par d'autres services.

Compte 2186 - Emballages récupérables

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

Exemples : objets tels que fûts, caisses de fruits... qui sont livrés à la clientèle en même temps que leur contenu.

COMPTE 23 – Immobilisations en cours

Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Le compte 23 présente les subdivisions suivantes :

231 - Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)

232 - Immobilisations incorporelles en cours

234 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)

237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

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

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 23 se répartissent en deux groupes :

- Celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;
- Celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.

Compte 231- Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)

La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par leur coût de production, qui est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production dans la mesure où celles-ci peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les frais de recherche et de développement, ainsi que les frais d'administration générale en sont généralement exclus, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

2311 - Terrains

2312 - Agencements et aménagements de terrains

2313 - Constructions

2314 - Constructions sur sol d'autrui

2315 - Installations techniques, matériel et outillage

2318 - Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)

◆ Technique comptable :

Cas des immobilisations créées par l'établissement :

- Démarrage du processus de production :

- Débit du compte 231 - Immobilisations corporelles en cours- (mandat)
- Crédit du compte 72 - Production immobilisée- (titre de recettes)

- Imputation définitive à la mise en service du bien (opération d'ordre non budgétaire) :

- Débit du compte 21 - Immobilisations corporelles-
- Crédit du compte 231 - Immobilisations corporelles en cours-

◆ Technique comptable

Cas des immobilisations confiées à des tiers :

- Démarrage du processus de production :
 - Débit du compte 231 - Immobilisations corporelles en cours- (mandat)
 - Crédit du compte 4041 - Fournisseurs - achats d'immobilisations
- Imputation définitive à la mise en service du bien (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit du compte 21 - Immobilisations corporelles-
 - Crédit du compte 231 - Immobilisations corporelles en cours-

Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 2325 - Logiciels
 - 23251 - Logiciels sous-traités
 - 23252 - Logiciels créés

Compte 23251 - Logiciels sous-traités (cf. compte 20531)

Un établissement peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel à usage interne, en assumant seul, la responsabilité de la conception finale du projet.

◆ Technique comptable :

- Démarrage du processus de production
Les charges de sous-traitance sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis l'opération budgétaire d'ordre suivante est enregistrée :
 - Débit du compte 23251 - Logiciels sous-traités- (mandat)
 - Crédit du compte 72 - Production immobilisée- (titre de recettes)
- Imputation définitive à la mise en service du logiciel (opération d'ordre non budgétaire)
 - Débit du compte 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités-
 - Crédit du compte 23251 - Logiciels sous-traités-

Compte 23252 - Logiciels créés (cf. compte 20532)

Ce compte retrace les opérations liées à la création d'un logiciel par les moyens propres de l'établissement.

◆ Technique comptable :

- Démarrage du processus de production
Les charges sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis on enregistre l'opération budgétaire d'ordre suivante :
 - Débit du compte 23252 - Logiciels créés- (mandat)
 - Crédit du compte 72 - Production immobilisée- (titre de recettes)
- Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit du compte 20532 - Logiciels créés-
 - Crédit du compte 23252 - Logiciels créés-

Compte 234 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)

Ce compte enregistre le coût d'entrée dans le patrimoine de l'établissement des biens vivants immobilisables (animaux et végétaux) tant que ces biens n'ont pas atteint le stade de "vie productive" (mise en service).

Le compte 234 présente les subdivisions suivantes :

- 234 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)
 - 2341 - Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)
 - 2343 - Animaux de service
 - 2346 - Plantations pérennes
 - 2348 - Autres végétaux immobilisés.

◆ Technique comptable :

Biens vivants produits par l'établissement pour lui-même :

- Débit du compte 234 - Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)
- Crédit du compte 724 - Production immobilisée - immobilisations corporelles- (biens vivants).

Compte 2341 - Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)

Animaux reproducteurs des grandes espèces (voir compte 241) en cours d'élevage, dont la destination de futurs reproducteurs dans l'établissement est certaine, ou quasi-certaine.

Compte 2346 - Plantations pérennes (en cours)

Ce compte enregistre les coûts engagés pour l'acquisition ou la création de plantations destinées à rester en place généralement pendant plusieurs années (vignes, vergers, aspergeraies, pieds-mères chez les pépiniéristes, etc.), tant que ces plantations ne fournissent pas un volume de production minimal.

Les investissements annexes (piquets, fils de fer, abris coupe-vent, filets para-grêle. etc.), peuvent être - enregistrés directement au compte 246 - aménagement des plantations pérennes.

Comptes 237 et 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations

Lorsque les travaux sont confiés à des tiers, le compte 238 (ou le compte 237) est débité des avances à la commande et des acomptes représentant les règlements partiels effectués par l'établissement au fur et à mesure de l'avancement des travaux. Le coût d'une immobilisation est viré du compte 23 au compte 21 ou 20, lorsque cette immobilisation est terminée.

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés :

- au compte 237 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- au compte 238 lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Le compte 237 présente les subdivisions suivantes :

- 237 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles
 - 2371 - Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles
 - 2372 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles

Le compte 238 présente les subdivisions suivantes :

- 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 - 2381 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 23811 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (Hors B.V)
 - 23812 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (Hors B.V)
 - 2384 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
 - 23841 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (B.V.)
 - 23842 - Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (B.V.)

Cf. Compte 445 pour les règles d'exigibilité de la TVA, notamment en matière d'avances ou d'acomptes.

◆ Technique comptable

1°) Cas d'une avance

- Paiement de l'avance (opération non budgétaire) :
 - Débit du compte 2371 - Avances versées sur immobilisations incorporelles- (ordre de paiement), ou Débit du compte 2381 - Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles, (ordre de paiement)
 - Débit du compte 44562 -TVA sur immobilisations
 - Crédit du compte de disponibilités
- Réception de la facture ou du mémoire et émission du mandat de paiement pour la totalité :
 - Débit du compte 23 concerné, pour le montant HT si opération soumise à TVA
 - Débit du compte 44588 - Autre TVA à régulariser)
 - Crédit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations -, pour la totalité de la facture,
- Simultanément, régularisation de l'avance pour le montant de l'avance versée (montant TTC) :
 - Débit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations -
 - Débit du compte 44562 -TVA sur immobilisations
 - Crédit du compte 44588 - Autre TVA à régulariser
 - Crédit du compte 2371 - Avances versées sur immobilisations incorporelles-, ou Crédit du compte 2381 - Avances versées sur immobilisations corporelles

Le solde du compte 404 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.

- Paiement du solde de la facture (montant hors avance) :
 - Débit du compte 4042 - Fournisseurs d'immobilisations
 - Crédit du compte de disponibilités
- Lors de la mise en service du bien (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit du compte 21 concerné
 - Crédit compte 23 concerné

2°) Cas d'un acompte

- Mandatement de l'acompte :
 - Débit du compte 2372 - Acomptes versés sur immobilisations incorporelles- (mandat), ou Débit du compte 23812 - Acomptes versés sur immobilisations corporelles-, subdivision intéressée (mandat)
 - Débit du compte 4456 - TVA déductibles- (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
 - Crédit du compte 404 - Fournisseur d'immobilisations
- Paiement de l'acompte :
 - Débit du compte 404 - Fournisseur d'immobilisations
 - Crédit du compte de disponibilités

COMPTE 24 – Immobilisations corporelles (biens vivants)

Ce compte enregistre le coût d'entrée dans le patrimoine de l'établissement des biens vivants immobilisables (animaux, végétaux), que ces biens soient acquis auprès de tiers, remis gratuitement par un tiers (remis en pleine propriété, mis à disposition), ou encore produits par l'établissement.

Lorsque ces biens sont produits par l'établissement, le compte 24 est débité par le crédit du compte 72 - Production immobilisée, subdivision 724 - Production immobilisée, immobilisations corporelles (biens vivants).

Les biens vivants ne sont inscrits à ce compte que lorsqu'ils ont atteint le stade de vie productive. Tant qu'ils n'ont pas atteint ce stade, ils sont inscrits au compte 234 – immobilisations corporelles en cours.

Le compte 24 présente les subdivisions suivantes :

- 241 - Animaux reproducteurs (adultes)
- 243 - Animaux de service

246 - Plantations pérennes et collections vivantes
248 - Autres végétaux immobilisés

Compte 241 - Animaux reproducteurs (adultes)

Ce compte enregistre les animaux reproducteurs adultes des grandes espèces lorsqu'ils sont destinés à être utilisés comme moyens durables de production.

Compte 243 - Animaux de service

Ce compte enregistre les animaux utilisés d'une façon durable dans l'établissement pour la production de services. Ce sont notamment les animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat.

Compte 246- Plantations pérennes et collections vivantes

Ce compte enregistre des collections de végétaux que l'établissement crée et préserve volontairement. Ces collections participent cependant au cycle de production de l'activité de l'exploitation agricole à laquelle elles sont liées.

COMPTE 26 – Participations et créances rattachées à des participations

Les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement constituent des titres de participation.

Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

- prise de contrôle : le détenteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;
- prise de participation : le détenteur des titres recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique.

Les participations sont constituées par :

- des titres créant des liens d'association avec d'autres organismes ;
- d'autres moyens aux effets analogues.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

261 - Titres de participations dans les associations, syndicats et organismes divers
262 - Participations à des organismes professionnels agricoles autres que les établissements de crédit
266 - Autres formes de participation, dont participation à constitution de patrimoine commun
267 - Créances rattachées à des participations

◆ Technique comptable :

-Acquisition de titres :

- Débit du compte 26 (mandat)
- Crédit du compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations-, du coût d'acquisition

-Aliénation de titres :

- Débit du compte 6566 - Valeurs comptables des immobilisations financières cédées (mandat)
- Crédit du compte 26, de la valeur d'acquisition
- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit du compte 7566 - Produit des cessions des immobilisations financières (titre de recettes) de la valeur de la cession

Les opérations débitrices et créditrices du compte 26 induisent des écritures budgétaires classiques.

Compte 261 - Titres de participations dans les associations, syndicats et organismes divers

Ce sont les titres dont la possession durable est estimée nécessaire à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales...).

Compte 262 - Participations à des organismes professionnels agricoles autres que les établissements de crédit

Ce compte enregistre des parts de coopératives agricoles, notamment de coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA) et de sociétés d'intérêt collectif agricoles (SICA), acquises du fait de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique.

Dans le cas d'une prise de participation, l'établissement recherche la création de liens durables avec l'organisme émetteur dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Le compte 262 présente les subdivisions suivantes :

- 2621 - Société coopérative agricole (sauf CUMA)
- 2622 - CUMA
- 2624 - SICA -société d'intérêt collectif agricole
- 2628 – Autres

Compte 266 - Autres formes de participation dont participation à constitution de patrimoine commun

Ce compte concerne plus particulièrement les relations patrimoniales liant un établissement à un GIE (groupement d'intérêt économique), ou à un GIP (groupement d'intérêt public), ou à un ou plusieurs établissements.

Compte 267 - Créances rattachées à des participations

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entreprises dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).

Le compte 267 présente les subdivisions suivantes :

- 2672 - Créances rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles
- 2678 - Intérêts courus

Compte 2672 - Créances rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles

Seront notamment imputées à ce compte :

- les créances détenues sur les coopératives agricoles provenant de ristournes de fin de campagne résultant de la répartition des excédents, dans la mesure où elles sont bloquées pendant une certaine période ;
- les avances faites à un GIE lorsqu'elles ne sont pas réalisables à court terme.

Compte 2677 – Autres créances rattachées à des participations

Compte 2678 - Intérêts courus

Ce compte est destiné à recevoir les intérêts courus non échus sur titres immobilisés (créances rattachées, versements ou avances) imputées au compte 26x.

Les intérêts courus à la date de clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir à rattacher au compte de titres immobilisés 2678 par le crédit du compte de revenu 761x - Produits de participation.

À la réouverture des comptes, cette écriture est contre passée automatiquement (méthode de l'extourne) en date comptable du 01/01/N+1.

◆ Technique comptable

- En fin d'exercice, constatation des intérêts courus non échus se rapportant à l'exercice N (opération d'inventaire) :
 - Débit 2678 - Intérêts courus (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit 761x - Produit de participation (titre de recettes en produits à recevoir)
- Contre-passation au 01.01.N+1 par la méthode de l'extourne :
 - Débit du compte 761x - Produit de participation, (titre d'extourne)
 - Crédit du compte 2678 - intérêts courus (opération d'ordre non budgétaire)

-Écritures à l'échéance, en N+1, constatation des intérêts courus :

- Débit 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit 761x - Produit de participation, pour la part de l'exercice (N+1) (titre de recettes)

-Encaissement des intérêts

- Débit du compte de classe 5
- Crédit 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer.

COMPTE 27 – Autres immobilisations financières

Les autres immobilisations financières, comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

271 - Titres immobilisés (titres de propriété - actions)

272 - Titres immobilisés (droit de créance - obligations)

274 - Prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés

276 - Autres créances immobilisées

Compte 271 - Titres immobilisés (titres de propriété - actions)

Titres représentatifs de parts de capital à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement, ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai.

Exemple : actions, parts dans les établissements de crédit...

Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance - obligations)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Ex : obligations, bons...

Les comptes 271 et 272 décrivent les valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale. Le cas échéant, le compte 272 peut être subdivisé pour tenir compte de l'origine du financement (legs...). Les titres acquis en vue de réaliser un gain à brève échéance, dont la vente est laissée à la décision de l'ordonnateur, sont retracés au compte 50 - Valeurs mobilières de placement.

◆ Technique comptable :

-Achats de valeurs acquises sur autorisations budgétaires, pour le montant de la valeur d'acquisition :

- Débit du compte 271 - Titres immobilisés -droit de propriété (mandat), ou Débit 272 - Titres immobilisés (droits de créance) (mandat)
- Crédit du compte 404 Fournisseurs d'immobilisations

-Vente ou remboursement de valeurs acquises sur autorisations budgétaires, pour la valeur comptable des titres cédés :

- Débit du compte 6566 - Valeur comptable des immobilisations financières cédées (mandat)
- Crédit du compte 271 - Titres immobilisés- (droits de créance), ou Crédit du compte 272 - Titres immobilisés - (droit de propriété) (titre de recettes)

-Simultanément, et pour le montant de la cession :

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations-
- Crédit du compte 7566 - Produits d'immobilisations financières (titre de recettes)

Les dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises au compte 786 selon la technique décrite à ce compte.

Compte 274 - Prêts

Compte 275 - Dépôts et cautionnements

Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement, et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive.

Ex : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés aux fournisseurs de fluides...

Le compte 275 qui enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement est un compte - budgétaire.

Le compte 275 présente les subdivisions suivantes :

- 2751 – Dépôts
- 2755 – Cautionnements

◆ Technique comptable :

-Versement :

- Débit du compte 275 - Dépôts et cautionnement versés (mandat)
- Crédit du compte financier intéressé

-Remboursement :

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit du compte 275 - Dépôts et cautionnement versés (titre de recettes)

Compte 276 - Autres créances immobilisées

Le compte 276 présente les subdivisions suivantes :

- 2761 - Créances diverses
- 2768 - Intérêts courus

Compte 2768 - Intérêts courus non échus

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour ([article 586 du code civil](#)), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence le compte 2768 - Intérêts courus non échus, ventilables en « prêts », en « dépôts et cautionnements », en « autres créances immobilisées ».

◆ Technique comptable :

- A la fin de l'exercice, comptabilisation des intérêts courus non échus (opération d'inventaire) :

- Débit du compte 2768 - intérêts courus- (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit du compte 7624 - Revenus des prêts, (titre de recettes) ou Crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement- (titre de recettes en produits à recevoir).

- Contre-passation au 01.01.N+1 par la méthode de l'extourne :

- Débit du compte 7624 - Revenus des prêts, (titre d'extourne) ou Crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement- (titre d'extourne)
- Crédit du compte 2768 - intérêts courus (opération d'ordre non budgétaire)

- A l'échéance : constatation du montant total des intérêts courus

- Débit du compte 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit du compte 7624 - Revenus des prêts (titre de recettes), ou Crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement-, pour la part de l'exercice (titre de recettes)

- Encaissement des intérêts

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit du compte 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Nota bene : le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur. Mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 - Autres droits.

COMPTE 28 – Amortissements des immobilisations

L'amortissement est la constatation comptable de l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps, du changement de techniques et de toute autre cause dont les effets sont jugés irréversibles. Il consiste en l'étalement de la valeur des biens amortissables sur leur durée probable de vie. La sincérité du bilan exige que cet amortissement soit constaté. Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine, de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

Il n'y a pas lieu d'amortir les éléments d'actif dont la durée d'utilisation n'est pas déterminable (ex. : terrains, certaines collections, œuvres d'art, ...). La dotation aux amortissements se traduit par un impact budgétaire réel lorsque le bien a été acquis sur les fonds propres de l'EPLFPA.

Le compte 28 présente les subdivisions suivantes :

280 - Amortissement des immobilisations incorporelles

281 - Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

284 - Amortissements des immobilisations corporelles (biens vivants) (même ventilation que le compte 24)

Compte 280 - Amortissement des immobilisations incorporelles

Le compte 280 enregistre principalement les amortissements correspondant aux frais d'établissement, de recherche et de développement, de concessions et droits similaires, de brevets licences et de valeurs similaires ainsi que de droits au bail, inscrits au compte 205.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation de l'amortissement :

- Débit d'une subdivision du compte 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
- Crédit de la subdivision du compte 280 - Amortissement des immobilisations incorporelles- (opération d'ordre non budgétaire)

- Sortie d'inventaire (opération d'ordre non budgétaire) :

- Débit de la subdivision du compte 280 - Amortissement des immobilisations incorporelles-
- Crédit du compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés et valeurs similaires -, qui a enregistré le montant du bien immobilisé.

Le compte 280 présente les subdivisions suivantes :

2801 - Frais d'établissement

2803 - Frais de recherche et de développement

2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

2806 – Droits au bail

2807 - Fonds commercial

2808 - Autres immobilisations incorporelles

Compte 281 - Amortissement des immobilisations corporelles (hors biens vivants)

Le compte 281 enregistre principalement les amortissements correspondant aux biens acquis, inscrits aux subdivisions du compte 21.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation de l'amortissement

- Débit de la subdivision du compte 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
- Crédit de la subdivision du compte 281 (opération d'ordre non budgétaire)

- Sortie d'inventaire (opération d'ordre non budgétaire)
 - Débit de la subdivision du compte 281
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 21 - Immobilisations corporelles - qui a enregistré le montant du bien immobilisé.

Le compte 281 présente les subdivisions suivantes :

- 2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que le compte 212 sauf pour le compte 2127 – Amélioration du fonds, non amortissable)
- 2813 - Constructions (même ventilation que le compte 213)
- 2814 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que le compte 214)
- 2815 - Installations techniques, matériels et outillages (même ventilation que le compte 215)
- 2816 - Collections (même ventilation que le compte 216)
- 2818 - Autres immobilisations corporelles hors biens vivants (même ventilation que le compte 218)

Compte 284 - Amortissements des immobilisations corporelles (biens vivants)

Le compte 284 enregistre principalement les amortissements correspondant aux biens vivants inscrits aux subdivisions du compte 24.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation de l'amortissement :
 - Débit subdivision du compte 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
 - Crédit de la subdivision du compte 284 (opération d'ordre non budgétaire)
- Sortie d'inventaire (opération d'ordre non budgétaire) :
 - Débit de la subdivision du compte 284
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 24- Immobilisations corporelles (biens vivants) qui a enregistré le montant du bien vivant immobilisé.

Le compte 284 présente les subdivisions suivantes :

- 2841 - Animaux reproducteurs (adultes)
- 2843 - Animaux de service
- 2846 - Plantations pérennes et collections vivantes
- 2847 - Autres végétaux immobilisés

COMPTE 29 – Dépréciation des immobilisations

La dépréciation des immobilisations procède de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas irréversibles.

La dépréciation s'applique aux immobilisations corporelles, incorporelles et financières, qu'elles soient amortissables ou non.

Le compte 29 présente les subdivisions suivantes :

- 290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
- 291 - Dépréciation des immobilisations corporelles (hors biens vivants) (à subdiviser comme le compte 21)
- 293 - Dépréciation des immobilisations en cours (à subdiviser comme le compte 23)
- 294 - Dépréciations des immobilisations corporelles (biens vivants) (à subdiviser comme le compte 24)
- 296 - Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations (à subdiviser comme le compte 26)
- 297 - Dépréciation des autres immobilisations financières (à subdiviser comme le compte 27)

◆ Technique comptable :

- Constitution d'une dépréciation d'immobilisation ou augmentation d'une dépréciation déjà constituée :
 - Débit de l'une des subdivisions concernées des comptes 681, ou 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (mandat)
 - Crédit de la subdivision concernée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)

- Annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou diminution de cette dépréciation :
 - Débit de la subdivision concernée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit de l'une des subdivisions concernées des comptes 781 ou 786 (titre de recettes)
- Cession de l'immobilisation : la dépréciation antérieurement constituée est reprise :
 - Débit de la subdivision concernée du compte 29 (opération d'ordre non budgétaire)
 - Crédit de l'une des subdivisions concernées des comptes 781 ou 786 (titre de recettes).

Les dépréciations sont portées en déduction de la valeur brute des postes de l'actif du bilan qu'elles concernent, sous la forme prévue par le modèle de bilan.

CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN COURS

Les stocks et productions en cours sont des actifs circulants, contrôlés par l'établissement, acquis à l'extérieur ou fabriqués par lui, qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés au premier usage.

On distingue les stocks proprement dits des productions en cours.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les marchandises, c'est-à-dire tout ce que l'établissement achète pour revendre en l'état ;
- les approvisionnements : à savoir les matières premières et fournitures (objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués), et les autres approvisionnements, constitués des matières consommables et des fournitures consommables (objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités);
- les produits, à savoir les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production), les produits finis, (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) et les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Les productions en cours sont des biens ou des services en cours de formation au travers d'un processus de production. Seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont contrôlés par l'établissement. En font donc partie les biens mentionnés ci-dessus en consignment ou en dépôt chez des tiers.

Pour les stocks et les en cours, deux critères de classement ont été retenus :

- la nature physique du bien (ou la nature du service) ;
- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en cours, production).

L'EPLEFPA établit la nomenclature de biens et services qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion. Lorsque l'établissement utilise concurremment et indistinctement une matière (achetée) et un produit intermédiaire ou fini (fabriqué par lui) en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, il peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont utilisés en vue de la vente.

Les biens immobilisés ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe 2.

Les opérations relatives aux stocks sont des opérations budgétaires d'ordre.

Les montants correspondants n'ont pas à être inscrits au budget, ni au niveau des décisions modificatives. Ils sont constatés en fin d'exercice au niveau du compte financier, en crédit de régularisation. Par conséquent le dépassement éventuel de crédits est autorisé dans la limite du montant de ces opérations.

Les comptes de stocks sont en correspondance avec les comptes de charges (classe 6). Exemple : le compte 3011 correspond au compte 6011.

COMPTE 30 – Approvisionnements et marchandises

Le compte 30 présente les subdivisions suivantes :

- 301 - Approvisionnements
 - 3011 - Engrais et amendements

- 3012 - Semences et plants
- 3013 - Produits de défense des végétaux
- 3014 - Aliments du bétail
- 3015 - Produits de défense des animaux
- 3016 - Produits de reproduction animale
- 3017 - Emballages
 - 30171 - Emballages perdus
 - 30175 - Emballages récupérables non identifiables
 - 30177 - Emballages à usage mixte
- 3018 - Combustibles
- 302 - Autres approvisionnements
 - 3021 - Carburants et lubrifiants
 - 3022 - Produits d'entretien
 - 3023 - Fournitures d'atelier et de magasin
 - 3024 - Fournitures de bureau
 - 3025 - Denrées et fournitures pour le personnel
 - 3026 - Matériaux divers
 - 3027 - Autres fournitures consommables
 - 3028 - Matières premières
 - 30281 - Denrées alimentaires
 - 30288 - Autres matières premières
- 307 - Marchandises.

◆ Technique comptable³ :

- En fin d'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement physique des existants en stocks :

- Annulation du stock initial :
 - Débit des comptes 6031, 6032 et 6037 - Variations d'inventaire (mandat)
 - Crédit des comptes 301, 302 et 307, du montant du stock initial

Ces écritures correspondent à l'annulation des stocks du début de l'exercice N.

- Intégration du stock de fin d'exercice :
 - Débit des comptes 301, 302 et 307
 - Crédit des comptes 6031, 6032 et 6037 du montant du stock final (titre de recettes)

COMPTE 31 – Animaux cycle long

Sont enregistrés dans ce compte les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement supérieure à 2 ans.

◆ Technique comptable :

-En fin d'exercice, après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement physique des existants en stocks :

- Annulation des stocks du début de l'exercice N
 - Débit du compte 7131 - Variations d'inventaire - (mandat)
 - Crédit du compte 31 du montant du stock initial
- Intégration du stock de fin d'exercice.
 - Débit du compte 31
 - Crédit du compte 7131, du montant du stock final (titre de recettes).

³ Cette technique concerne la méthode de l'inventaire intermittent.

COMPTE 32 – Animaux cycle court

Sont enregistrés dans ce compte les animaux destinés à être vendus à l'issue d'un cycle de production d'une durée normalement inférieure ou égale à 2 ans.

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

COMPTE 33 – Végétaux en terre (cycle long)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée supérieure à 2 ans.

Le compte 33 présente les subdivisions suivantes :

331 - Avances aux cultures (cycle long)

3311 - Engrais et amendements

3312 - Semences et plants

3313 - Produits de défense des végétaux

3314 - Autres approvisionnements

3315 - Façons culturales

3318 - Autres

332 - Pépinières

338 - Autres végétaux

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

Compte 331 - Avances aux cultures (cycle long)

Ce compte enregistre les produits végétaux à cycle long, en terre à la clôture de l'exercice, lorsqu'ils n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible : par exemple, arbres-tiges chez un pépiniériste avant qu'ils ne soient techniquement commercialisables.

Compte 332 - Pépinières (cycle long)

Ce compte enregistre les produits de pépinières à cycle long, en terre à la clôture de l'exercice, ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible : par exemple, arbres-tiges chez un pépiniériste ayant atteint un stade de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

Compte 338 - Autres végétaux (cycle long)

Ce sont par exemple les produits horticoles à cycle long (pieds-mères), les cultures de sapin de Noël, en terre à la clôture de l'exercice, ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible.

COMPTE 34 – Végétaux (cycle court)

Ce compte enregistre l'ensemble des frais et charges engagés pour des produits végétaux en terre à la clôture de l'exercice destinés à être récoltés à l'issue d'un cycle de production d'une durée inférieure ou égale à 2 ans.

Le compte 34 présente les subdivisions suivantes :

341 - Avances aux cultures (cycle court)

3411 - Engrais et amendements

3412 - Semences et plants

3413 - Produits de défense des végétaux

3414 - Autres approvisionnements

3415 - Façons culturales

3418 - Autres

348 - Autres végétaux en terre (cycle court)

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

Compte 341 - Avances aux cultures (cycle court)

Ce compte enregistre les produits végétaux à cycle court, en terre à la clôture de l'exercice, lorsqu'ils n'ont pas atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible :

exemples : cultures annuelles (céréales, cultures industrielles...), cultures bisannuelles (cultures porte-graines), produits de pépinières à cycle court non encore techniquement commercialisables.

Compte 348 - Autres végétaux (cycle court)

Ce compte enregistre les produits végétaux à cycle court, en terre à la clôture de l'exercice, ayant atteint un stade biologique de développement rendant leur commercialisation techniquement possible : par exemple, produits de pépinières à cycle court, techniquement commercialisables.

COMPTE 35 – En-cours de production de biens et services (cycle long)

Sont inscrits à ce compte les biens et services (hors biens vivants) propriété de l'établissement, fabriqués ou fournis par lui, intervenant dans le cycle d'exploitation, en cours de formation au travers d'un processus de production d'une durée supérieure à 2 ans.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

351 à 356 - Biens (cycle long)

351 - Vins

352 - Alcools

356 - Autres biens (activités annexes)

357 et 358 - Services (cycle long)

357 - Travaux à façon

358 - Autres services

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

COMPTE 36 – En-cours de productions de biens et services (cycle court)

Sont inscrits au compte 36 les biens et services (hors biens vivants) propriété de l'établissement, fabriqués ou fournis par lui, intervenant dans le cycle d'exploitation, en cours de formation au travers d'un processus de production d'une durée inférieure ou égale à 2 ans.

Le compte 36 présente les subdivisions suivantes :

361 - 366 – Biens (cycle court)

361 - Produits végétaux

362 - Produits animaux

363 - Vins

364 - Alcools

365 - Autres produits transformés

366 - Autres biens (activités annexes)

367-368 – Services (cycle court)

367 - Travaux à façon

368 - Autres services

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

Comptes 361 à 366 Produits (cycle court)

Sont comptabilisés sur ces comptes, par exemple : des plants en cours de germination dans des locaux spécialisés, lorsqu'ils ne sont pas susceptibles d'être commercialisés en l'état, des œufs en cours d'incubation, des fromages en cours d'affinage, des jus de fruits en cours de fermentation, des vins et alcools, etc.

Comptes 367-368 – Services (cycle court)

Sont comptabilisés sur ces comptes, le montant des charges afférentes à des fournitures de service dont l'achèvement n'est pas réalisé à la clôture de l'exercice.

COMPTE 37 – Produits

Biens (hors biens vivants) propriété de l'établissement, fabriqués par lui, ayant atteint un stade d'achèvement dans le cycle d'exploitation et destinés à être vendus (ou autoconsommés) en l'état ou au terme d'un processus de production à venir.

En fin d'exercice les opérations à effectuer sont identiques à celles décrites au compte 31.

Le compte 37 présente les subdivisions suivantes :

371 - Produits intermédiaires végétaux

372 - Produits intermédiaires animaux

373 - Produits intermédiaires transformés

374 - Produits finis végétaux

375 - Produits finis animaux

376 - Produits finis transformés

377 - Produits résiduels

378 - Produits (activités annexes)

Compte 371 - Produits intermédiaires végétaux

Exemple : fourrages récoltés, normalement destinés à l'alimentation des animaux de l'entreprise.

Compte 372 - Produits intermédiaires animaux

Exemple : œufs à couver produits par l'entreprise, normalement destinés à être incubés sur place.

Compte 373 - Produits intermédiaires transformés

Exemple : fromages blancs produits par l'entreprise, normalement destinés à être affinés sur place.

Compte 374 - Produits finis végétaux

Exemple : céréales en silos.

Compte 375 - Produits finis animaux

Exemple : lait.

Compte 376 - Produits finis transformés

Exemple : vins, alcools, fromages affinés.

Compte 377 - Produits résiduels

Déchets et rebut de fabrication

Exemple : pailles, fumiers, lisiers, fromages mal conformés destinés à la fonte, sérums de fromagerie.

Compte 378 - Produits (activités annexes)

Exemple : objets artisanaux lorsque, à côté de son activité agricole, l'exploitation développe une activité annexe artisanale.

COMPTE 39 – Dépréciation des stocks et en-cours

Les dépréciations des stocks et en-cours permettent de constater en comptabilité un amoindrissement de la valeur des stocks qui n'est pas jugé irréversible. Les dépréciations sont constituées à la fin de l'exercice en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable.

Le compte 39 retrace la constatation, à la date d'inventaire, d'une perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stock.

La constatation d'une dépréciation résulte de la comparaison entre la valeur d'entrée des éléments en stock et leur valeur d'inventaire actuelle, lorsque cette dernière est inférieure à la valeur d'entrée.

L'établissement est dans l'obligation de constituer une dépréciation dès qu'une moins-value est constatée ou est probable concernant les stocks.

La dépréciation des stocks peut également être justifiée par des risques d'ancienneté ou d'obsolescence des produits, ou par une durée d'écoulement lente des stocks.

De même, le nombre probable d'années de commercialisation d'un produit laissant prévoir un stock d'invendus impose

de constituer une dépréciation d'un lot, s'il apparaît que la valeur globale de ce lot au cours du jour est inférieure à son prix de revient.

Le compte 39 présente les subdivisions suivantes :

- 390 - Dépréciation des approvisionnements et marchandises
- 391 - Dépréciation des animaux à cycle long
- 392 - Dépréciation des animaux à cycle court
- 393 - Dépréciation des végétaux en terre à cycle long
- 394 - Dépréciation des végétaux en terre à cycle court
- 395 - Dépréciation des en cours de production de biens et de service à cycle long
- 396 - Dépréciation des en cours de production de biens et de service à cycle court
- 397 - Dépréciation des produits

◆ Technique comptable :

- Dépréciation :

- Débit de la subdivision concernée du compte 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions -, du montant des dépréciations (ou de leur augmentation) (mandat)
- Crédit de la subdivision concernée du compte 39

-Reprise de la dépréciation :

- Débit de la subdivision concernée du compte 39
- Crédit de la subdivision concernée du compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, du montant des provisions (ou de leur quote-part) devenue sans objet (titre de recettes).

Les écritures de dépréciations constituent des écritures budgétaires d'ordre en section de fonctionnement uniquement (classes 6 et 7).

CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations faites en général à court terme avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des charges et des produits.

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). Pour ces dernières les opérations se répartissent dans la nomenclature en fonction de la nature des tiers débiteurs ou créanciers, dans les comptes 408, 418, 428, 438, 448 et 468.

Les comptes de régularisation enregistrent, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants.

Les soldes des comptes de tiers doivent faire l'objet d'une surveillance particulière et être apurés dans les meilleurs délais.

En règle générale, les opérations des comptes de classe 4 ne sont pas budgétaires.

COMPTE 40 – Fournisseurs et comptes rattachés

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

Le compte 40 présente les subdivisions suivantes :

Compte 401 - Fournisseurs

4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services

4017 - Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

Compte 403 – Fournisseurs – effets à payer

Compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

4041 - Fournisseurs - achats d'immobilisations

4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Compte 405 – Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer

Compte 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

4081 - Fournisseurs

4084 - Fournisseurs d'immobilisations
4088 - Fournisseurs - Intérêts courus
Compte 409 - Fournisseurs débiteurs
4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Compte 401 - Fournisseurs

Compte 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations

◆ Technique comptable :

Le compte 4011 est crédité du montant de la prise en charge des mandats de paiement relatifs aux factures d'achats de biens ou de prestations de service dont le service fait est constaté au cours de l'exercice (au plus tard le 31 décembre), par le débit :

- des comptes concernés de la classe 6 (montant hors taxes récupérables) ;
- et éventuellement par le débit :
- d'une subdivision du compte 409 intitulée - Fournisseurs - créances pour emballages et matériels à rendre ;
- du compte 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires pour le montant des taxes récupérables (TVA déductible notamment).

Le compte 4011 est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'établissement à ses fournisseurs ;
- et éventuellement par le crédit, par exemple :
- du compte 4017 pour le montant des retenues de garanties et oppositions exécutées ;
- du compte 403 - Fournisseurs Effets à payer – en cas d'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre ;
- du compte 4668 pour les avis de paiement émis.

Le compte 4011 peut également être débité par le crédit, par exemple :

- d'un compte de classe 6 pour le montant des factures d'avoir reçues à l'occasion de retour de marchandises au fournisseur et ayant fait l'objet d'un ordre de reversement ;
- du compte 609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats pour le montant des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture ayant fait l'objet d'un ordre de reversement.

Compte 4017 - Retenues de garanties et oppositions

Ce compte enregistre les retenues de garantie qui consistent à bloquer dans les comptes de l'établissement une partie des sommes dues au titulaire de marché pour servir de garantie à l'exécution par celui-ci de ses obligations contractuelles. Ce compte enregistre également les oppositions exécutées par le comptable assignataire.

◆ Technique comptable :

Le compte 4017 est crédité des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions, retenues de garanties par le débit :

- du compte 4011 - Fournisseurs - Achats de biens et services;
- du compte 408 – Fournisseurs – Factures non parvenues

Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie du montant des sommes payées sur production d'un ordre de paiement signé par l'ordonnateur.

Compte 403 - Fournisseurs – Effets à payer

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

◆ Technique comptable :

Le compte 403 est crédité lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre par le débit du compte 4011 - Fournisseurs - Achats de biens et services

Le compte 403 est débité :

- du compte 4017 – Retenues de garanties et oppositions – pour le montant d'une éventuelle opposition reçue avant le règlement ;
- d'un compte de trésorerie à hauteur du solde à payer, à l'échéance de la LCR.

Compte 404 - Fournisseurs d'immobilisations

Compte 4041 - Fournisseurs d'immobilisations

◆ Technique comptable :

Le compte 4041 est crédité, lors de l'acquisition d'immobilisations par l'établissement, par le débit :

- des comptes d'immobilisations concernés pour leur montant TTC ou hors taxes récupérables suivant le cas ;
- et éventuellement par le débit du compte 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires, pour le montant des taxes récupérables (TVA déductible notamment) en cas d'immobilisation comptabilisée hors taxes.

Jusqu'à la fin de l'exercice considéré, ce compte est débité par le crédit notamment :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués par l'établissement à ses fournisseurs ;
- du compte 4668 - Avis de paiement, pour les avis de paiement émis ;
- du compte 4047 pour le montant des retenues de garanties et oppositions exécutées ;
- du compte 405 - Fournisseurs d'immobilisations– Effets à payer en cas d'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre ;
- du compte 4728 - Autres dépenses à régulariser, du montant des dépenses à régulariser

Compte 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Ce compte enregistre les retenues de garanties et les oppositions intéressant les fournisseurs d'immobilisations.

◆ Technique comptable :

Le compte 4047 est crédité par le débit :

- du compte 4041 – Fournisseurs d'immobilisations et éventuellement du compte 405 – Fournisseurs d'immobilisations – Effets à payer ou du compte 408 – Fournisseurs – Factures non parvenues – des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies arrêts, cessions, retenues de garantie.

Le compte 4047 est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie du montant des sommes payées.

Compte 405 - Fournisseurs d'immobilisations– Effets à payer

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR).

◆ Technique comptable :

Le compte 405 est crédité lors de l'acceptation d'une lettre de change ou de la remise d'un billet à ordre par le débit du compte 4041 - Fournisseurs d'immobilisations.

Le compte 405 est débité :

- du compte 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions – pour le montant d'une éventuelle opposition reçue avant le règlement ;
- d'un compte de trésorerie à hauteur du solde à payer, à l'échéance de la LCR.

Compte 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

Lorsque le service fait est constaté au 31 décembre de l'exercice mais qu'il n'a pas donné lieu à l'émission d'un mandat de paiement correspondant (notamment en cas d'absence de réception des pièces justificatives avant la clôture de l'exercice), le compte 408 est crédité, en fin d'exercice ou pendant la période d'inventaire, par le débit des comptes intéressés de la classe 6 ou de la classe 2.

Les factures non parvenues sont comptabilisées selon la technique de l'extourne.

◆ Technique comptable :

Le compte 408 est crédité à la clôture de l'exercice, par le débit :

- des comptes intéressés de la classe 6 ou de la classe 2 du montant évaluatif des charges et des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées, notamment à défaut de production par les créanciers, avant la clôture de l'exercice, des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant des dites charges et dépenses soit suffisamment connu et évaluable.

Le compte 408 est débité par le crédit :

- des comptes 4017 - Retenues de garanties et oppositions, ou 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - retenues de garanties et oppositions - des retenues de garantie et oppositions exécutées.

Contre-passation au 01.01.N+1 par la méthode de l'extourne :

Le compte 408 est débité par le crédit des comptes intéressés de la classe 6 et de la classe 2 (mandat d'extourne).

A réception de la facture, la charge ou l'immobilisation est constatée de manière classique, pour le montant de la liquidation définitive. Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

L'opération de contre-passation permet ainsi d'ouvrir des crédits d'extourne consommés par les mandats de paiement correspondants émis sur N+1.

Compte 409 - Fournisseurs débiteurs - Comptes d'actif

Compte 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes

Les EPLEFPA peuvent comptabiliser en cours d'exercice au compte 4091 les avances et acomptes versés à des tiers pour des opérations en cours de réalisation. En fin d'exercice, les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisations doivent être enregistrées soit au compte 237 soit au compte 238.

◆ Technique comptable :

Le compte 4091 est débité par un crédit du compte de trésorerie du montant des avances consenties en cours d'exercice. A la réception de la facture ou du mémoire, le compte 4091 est crédité, pour le montant de l'avance, par un débit au compte de charges concerné (mandat).

Le compte de fournisseurs intéressé est crédité pour le solde.

◆ Technique comptable :

Cf. Compte 445 pour les règles d'exigibilité de la TVA notamment en matière d'avances ou d'acomptes.

- Paiement de l'avance (opération non budgétaire) :

- Débit du compte 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes (ordre de paiement) (avance TTC)
- Débit du compte 44566 - TVA sur autres biens et services (TVA de l'avance)
- Crédit du compte 44588 - Autre TVA à régulariser (TVA de l'avance)
- Crédit du compte de disponibilités (avance TTC)

- Livraison et réception de la facture :

- Débit du compte 6x concerné (montant HT de la facture) (mandat de paiement)
- Débit du compte 44566 - TVA sur autres biens et services (montant solde de TVA)

- Débit du compte 44588 - Autre TVA à régulariser, (TVA de l'avance)
- Crédit du compte 401 - Fournisseurs, pour la totalité de la facture TTC

- Simultanément, régularisation de l'avance pour le montant de l'avance versée (montant TTC) :

- Débit du compte 401 - Fournisseurs
- Crédit du compte 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes

Le solde du compte 401 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.

- Paiement du solde de la facture (montant TTC hors avance) :

- Débit du compte 401 – Fournisseurs
- Crédit du compte de disponibilités

Compte 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

◆ Technique comptable :

Lors de la consignation par les fournisseurs à l'établissement d'emballages ou de matériels, le compte 4096 est débité par le crédit du compte 401- Fournisseurs, pour le montant de la consignation.

Le compte 4096 est crédité par le débit :

- du compte 401 lorsque l'établissement rend les emballages ou le matériel au prix de la consignation ;
- du compte 602 - Achats d'autres approvisionnements, lorsque l'établissement décide de conserver les emballages ou le matériel consigné ;
- du compte 401 pour le montant de la reprise et du compte 6136 - Malis sur emballages restitués, pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation (mandat) si la reprise se fait pour un montant inférieur à celui de la consignation.

Compte 4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes (RRR) dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.

◆ Technique comptable :

En fin d'exercice, le compte 4098 est débité des rabais, remises, ristournes et avoirs à obtenir par le crédit du compte de charges intéressé : 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 (ordre de reversement).

A réception, lors de l'exercice suivant de la notification des rabais, remises, ristournes et avoirs obtenus, le compte 4098 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte de fournisseurs.

Une autre solution consiste aussi à extourner au début de l'exercice suivant l'opération relative à la constatation des RRR à obtenir.

COMPTE 41 – Clients et comptes rattachés

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

Une créance est un droit de nature financière que détient l'établissement vis-à-vis d'un tiers, et qui inversement, fait naître une obligation du tiers envers l'établissement.

Les événements à l'origine de la créance peuvent être, outre une livraison de bien à l'issue d'une vente ou la réalisation d'une prestation, une décision d'attribution d'une subvention au profit de l'établissement.

Ces comptes 41 sont régis par un référentiel des tiers débiteurs regroupant l'ensemble des données relatives à ce tiers dont celles relatives au recouvrement, à son identification et à sa fiabilité.

Le compte 41 présente les subdivisions suivantes :

411 - Élèves stagiaires et hôtes de passage

4111 - Élèves

4113 - Stagiaires et apprentis

4116 - Hôtes de passage

412 - Autres clients

4121 - Autres clients

4127 - Autres clients - Retenues de garantie

413 - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services

416 - Clients douteux ou litigieux

4161 - Élèves, stagiaires, apprentis, hôtes de passage douteux ou litigieux

4162 - Autres créances douteuses ou litigieuses

418 - Clients - produits non encore facturés

419 - Clients créditeurs (comptes de passif)

4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes

4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés

4198 - Rabais, remises et ristournes à accorder et autres avoirs à établir.

Compte 411 – Élèves, stagiaires et hôtes de passage

Le compte 411 présente les subdivisions suivantes :

4111 - Élèves

4113 - Stagiaires et apprentis

4116 - Hôtes de passage

Compte 4111 - Élèves

Technique comptable :

Le compte 4111 est débité par le crédit :

- du compte 7061 - Produits scolaires - pensions des élèves et des étudiants-, du montant des droits constatés de pension.

Il est crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des familles
- du compte 7061 - Produits scolaires - pensions des élèves et des étudiants- pour une réduction de pension ayant donné lieu à émission d'un ordre de réduction ou d'annulation de titre
- du compte 4661 - Autres comptes créditeurs - mandats à payer -, de la part de bourses éventuellement affectées au règlement des frais scolaires
- du compte 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour régularisation des avances reçues
- du compte 416 - Clients douteux ou litigieux
- du compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables non encore imputées au compte 416

4116 - Hôtes de passage

Ce compte fonctionne comme le compte "Élèves".

Compte 412 - Autres clients

412-Autres clients

◆ Technique comptable :

Le compte 412 est débité du montant des factures de ventes de produits ou de prestations de services ordonnancées dont les droits sont acquis jusqu'à la fin de l'exercice par le crédit :

- de l'une des subdivisions du compte 70 ayant supporté la recette
- du compte 445- État- Taxes sur le chiffre d'affaires, pour le montant des taxes sur le chiffre d'affaires

- collectées
- du compte 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés

Il est crédité par un débit :

- des mêmes comptes 70, des annulations ou réductions de recettes ou des avoirs
- d'un compte de trésorerie lors des règlements reçus des clients

Et éventuellement :

- du compte 709 - Rabais, remises et ristournes accordées par l'établissement
- du compte 4191 - Clients - avances et acomptes reçus sur commandes-, pour régularisation des avances et acomptes reçus
- du compte 413 - Effets à recevoir sur ventes de biens ou prestations de service
- du la subdivision intéressée de la classe 6 pour la comptabilisation des ordres de reversement
- du compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables

4127 - Retenues de garanties

◆ Technique comptable :

Le compte 4127 est débité du montant des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu, jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévu, par le crédit du compte client intéressé.

Lors de la restitution de la garantie par le client, le compte 4127 est crédité par le débit du compte de trésorerie.

Compte 413 - Effets à recevoir sur ventes de biens ou prestations de service

A la date de l'escompte des effets, la comptabilité des engagements hors bilan enregistre en classe 8 :

- en débit, le montant des créances escomptées non échues
- en crédit, le montant des effets circulant sous l'endos de l'établissement correspondant au financement obtenu

Les écritures d'annulation sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit, pour non-paiement ou toute autre cause (notamment réclamation ou refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet), le remboursement du crédit d'escompte entraîne au bilan, à concurrence de la perte probable :

- une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une dépréciation.

Hors bilan, il entraîne le remboursement du crédit d'escompte dans les engagements, la contre-passation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.

◆ Technique comptable :

Le compte 413 est débité, lors de l'entrée des effets en portefeuille par le crédit du compte 412 - Autres clients.

Le compte 413 est crédité, à la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte, par le débit :

- du compte de disponibilités, pour le montant effectivement encaissé
- du compte 627 - Frais bancaires et assimilés-, pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque (mandat)
- du compte 6618 - Autres charges d'intérêts-, pour le montant de l'escompte (frais financiers) (mandat)

Compte 416 - Clients douteux ou litigieux

Il est subdivisé :

- 4161 - Élèves, stagiaires, apprentis, hôtes de passage douteux ou litigieux
- 4162 - Autres créances douteuses ou litigieuses.

Le compte 416 est débité par le crédit des comptes 411 et 412 pour le montant total des créances que l'établissement

possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels l'établissement est en litige. Tout au long de l'année, il convient d'identifier les créances liées à des clients dont la solvabilité est douteuse ou avec lesquels l'organisme est en litige.

Une créance est considérée comme « douteuse » lorsque la solvabilité du client, qui ne conteste pas la créance « certaine », est défaillante.

Une créance est considérée comme litigieuse lorsque le débiteur conteste la facture établie par l'établissement.

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît un risque de perte probable. Son montant est à apprécier compte tenu des circonstances et selon le principe de prudence. Il est estimé en fonction des informations dont dispose le créancier, à la date d'arrêté des comptes, sur la situation de son débiteur. Ce montant est toujours calculé à partir de la valeur hors taxes de la créance.

La dépréciation constatant la meilleure appréciation du risque de non-recouvrement, il est possible d'enregistrer des dépréciations ne représentant qu'une quote-part de la créance.

Si la dette d'un débiteur devient irrécouvrable, celle-ci est admise en non-valeur et comptabilisée au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

L'établissement qui est amené à abandonner sa créance à titre gracieux a pour effet de libérer le débiteur de son obligation et donc des sommes qui lui sont réclamées. La créance est alors soldée en contrepartie du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

◆ Technique comptable :

Le compte 416 est crédité par le débit notamment :

- d'un compte de trésorerie pour les encaissements effectués
- du compte 654 - Pertes sur créances irrécouvrables, pour le montant des créances admises en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse

Les créances doivent être transférées au compte 416 dès lors que le dossier de recouvrement de la créance est transmis à un huissier de justice ou bien dès qu'un jugement de procédure collective est prononcé à l'encontre du débiteur.

Le transfert des créances au compte 416 - Clients douteux ou litigieux, est un indicateur sur le risque de non recouvrement de celles-ci. La dépréciation de ces créances doit alors être comptabilisée (voir compte 491).

Compte 418 - Clients - produits non encore facturés

Conformément au principe des droits constatés, une vente doit être rattachée à l'exercice écoulé si, à la date de clôture, la livraison a été effectuée alors même que la facture n'a pas encore été établie.

Ce compte enregistre en fin d'exercice ou pendant la période d'inventaire les produits et les recettes de toute nature acquis à l'établissement qui n'ont pas encore pu faire l'objet d'un titre de recettes (ex : facture pas encore établie).

Dès que les conditions sont réunies, les titres de recettes doivent être émis pour leur prise en charge par l'agent comptable.

◆ Technique comptable :

Le compte 418 est débité à la clôture de l'exercice, par le crédit des comptes intéressés de la classe 7 ou de la classe 1 du montant évaluatif des produits et des recettes qui n'ont pu être titrés avant la clôture de l'exercice, à condition que le montant des dits produits soit suffisamment connu et évaluable.

Au 01.01.N+1, l'opération est contre-passée (méthode de l'extourne) : le compte 418 est crédité par le débit des comptes intéressés de la classe 7 et de la classe 1.

A l'émission du titre définitif, le produit est constaté de manière classique. Si le montant du produit effectif s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

Compte 419 - Clients créditeurs

Ce compte enregistre les avances reçus par l'établissement de la part de ses élèves ou clients sur les services à rendre, les commandes à livrer ou les travaux à exécuter.

Les acomptes correspondent à l'exécution partielle d'une prestation ou d'une livraison.

En revanche, l'encaissement d'une avance s'effectue avant la réalisation d'une prestation ou d'une livraison (partielle ou non).

Cf. Compte 445 traitant des règles d'exigibilité de la TVA, en matière d'avances ou d'acomptes.

Ce compte est subdivisé :

- 4191 - Élèves - Avances et acomptes reçus
- 4192 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
- 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés.
- 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Compte 4191 - Élèves - Avances et acomptes reçus

Le compte 4191 enregistre les avances et acomptes reçus des familles ou des apprenants

◆ Technique comptable :

Le compte 4191 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des avances et acomptes reçus des familles ou élèves.

Il est débité, après constatation des droits, du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 411 - Élèves stagiaires et hôtes de passage.

Le compte 4191 enregistre notamment les avances constatées sur les cartes d'accès au restaurant scolaire.

Compte 4192 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes

Le compte 4192 enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

◆ Technique comptable :

Le compte 4192 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des avances et acomptes reçus des clients.

Il est débité, après ordonnancement de la facture du montant de ces avances et acomptes par le crédit du compte 412 - Autres clients.

Cf. Compte 445 traitant des règles d'exigibilité de la TVA, notamment en matière d'avances ou d'acomptes.

- Encaissement de l'avance ou de l'acompte (opération non budgétaire) :

- Débit du compte de disponibilités (avance TTC)
- Crédit du compte 4192 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes (avance TTC)

Et corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit du compte 44584 - TVA récupérée d'avance, (TVA de l'avance)
- Crédit du compte 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (TVA de l'avance)

- Après livraison et émission de la facture et du titre de recette pour la totalité de la somme due :

- Débit du compte 412 - Autres clients (montant TTC de la facture)
- Crédit du compte 44584 - TVA récupérée d'avance (régularisation TVA de l'avance)
- Crédit du compte 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement (montant solde de TVA) Crédit du compte 7x concerné, pour le montant HT de la facture (titre de recette)

- Simultanément, régularisation de l'avance pour le montant de l'avance versée (montant TTC)

- Débit du compte 4192 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes
- Crédit du compte 412 - Autres clients

Le solde du compte 412 représente la situation de l'établissement envers son client à la date d'établissement de la facture.

-Encaissement du solde de la facture (montant hors avance) :

- Débit du compte 412 - Autres clients
- Crédit du compte de disponibilités

Compte 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consigné

◆ Technique comptable :

Le compte 4196 est crédité des sommes ordonnancées après facturation par l'établissement à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels par le débit du compte 412.

Il est débité du même montant par le crédit :

- du compte 412 en cas de restitution de l'emballage
- du compte 707 - Ventes de marchandises, dans le cas où l'emballage est conservé par le client (titre de recettes)
- de la subdivision du compte 7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés (titre de recettes) lorsque la reprise est effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignment

Compte 4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée.

◆ Technique comptable :

-Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à accorder :

- Débit compte 709 (ordre de réduction de titres)
- Crédit 4198

-Soit : imputation de l'avoir sur une prochaine facture :

- Débit du compte 4198 Clients
- Crédit du compte 411 Clients

-Soit : restitution de l'avoir au client

- Débit du compte 4198
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 – Personnel et comptes rattachés

Le compte 42 présente les subdivisions suivantes :

421 - Personnel - Rémunérations dues

422 - Œuvres sociales

423 - Personnel - Remboursement de frais

424 - Participation des personnels au résultat de la production

425 - Personnel - Avances et acomptes

427 - Personnel - Oppositions

428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir

4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer

4286 - Autres charges à payer

42861 – Autres charges à payer – CET

42862 – Autres charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés

4287 - Produits à recevoir

429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs

4291 - Déficits constatés

42911 - Comptables

42912 - Régisseurs

4294 – Débits constatés par arrêté du ministre

42941 - Comptables

42942 – Régisseurs

Compte 421 - Personnel - Rémunérations dues

◆ Technique comptable :

Le compte 421 est crédité des rémunérations nettes à payer au personnel par le débit des comptes de charges intéressés. Il est débité :

- du montant des avances et acomptes versés au personnel par le crédit du compte 425 - Avances et acomptes au personnel
- du montant des oppositions notifiées à l'établissement à l'encontre de membres de son personnel par le crédit du compte 427 - Personnel - Oppositions
- du montant du prélèvement à la source relatif à l'impôt sur le revenu par le crédit du compte 442 Etat – Prélèvement à la source
- du montant des règlements effectués au personnel par le crédit d'un compte de trésorerie

Nota bene : les oppositions (compte 427) et le prélèvement à la source (compte 442) sont débités par le crédit d'un compte de trésorerie lors des règlements respectifs aux créanciers auteurs des oppositions, aux organismes sociaux et à l'administration fiscale.

Compte 422 - Œuvres sociales

◆ Technique comptable :

Le compte 422 est crédité du montant des sommes mises à la disposition des œuvres sociales de l'établissement par le débit du compte 6474- œuvres sociales.

Il est débité du montant des versements effectués aux Œuvres sociales par le crédit d'un compte de trésorerie.

Compte 423 - Personnel - Remboursement de frais

◆ Technique comptable :

Le compte 423 est crédité du montant des frais supportés par le personnel par le débit du compte de charge concerné. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie lors du remboursement des frais.

Compte 424 - Participation des personnels au résultat de la production

Le compte 424 est utilisé pour rémunérer la participation des personnels au résultat de la production de l'exploitation ou de l'atelier technologique, après décision de l'organe délibérant en année N+1.

◆ Technique comptable :

Le compte 424 est crédité au cours de l'exercice N+1 par le débit du compte 6482 – Intéressement des salariés.

Pour le rattachement de la dépense au bon exercice, la technique de l'extourne est utilisée (voir commentaire du compte 4286).

Il est débité par le crédit d'un compte de disponibilités lors du règlement des montants destinés aux salariés.

Compte 425 - Personnels - Avances et acomptes

◆ Technique comptable :

Le compte 425 est débité du montant des avances et acomptes versés au personnel rémunéré sur le budget de l'établissement, par le crédit d'un compte de trésorerie (ordre de paiement de l'ordonnateur)

Il est crédité pour solde, par le débit du compte 421 - Personnel - Rémunérations dues.

Compte 427 - Personnel - Oppositions

◆ Technique comptable :

Le compte 427 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des M99 – titre III

membres du personnel rémunéré par l'établissement (avis à tiers détenteur, oppositions à tiers détenteurs, jugement de saisie sur salaire...) par le débit du compte 421 (ordre de paiement du comptable).

Il est débité du montant des dites sommes, lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition, par le crédit d'un compte de trésorerie.

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

Les passifs sociaux sont comptabilisés, dès lors que les trois conditions cumulatives suivantes sont réunies :

- il existe, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à l'égard de son personnel ;
- il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources au bénéfice de son personnel sans la contrepartie du service rendu ;
- le montant de l'obligation peut être évalué de manière fiable.

Le compte 428 est subdivisé :

- 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer
- 4286 - Autres charges à payer
- 4287 - Produits à recevoir

Compte 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer

Ce compte est utilisé pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières (exemple : salariés de l'exploitation) ainsi que pour les personnels de droit public.

◆ Technique comptable :

Le compte 4282, à la fin de l'exercice, est crédité du montant des dettes relatives aux droits à congés non consommés sur l'exercice suivant, hors CET, par le débit 6412 - Congés payés.

Au 01.01.N+1, l'opération est contre-passée : le compte 4282 est débité par le crédit du compte 6412.

Les charges sociales et fiscales afférentes sont comptabilisées respectivement aux comptes 4382 et 4482.

Compte 4286 - Autres charges à payer

Sont inscrits à ce compte les intéressements des salariés constatés avant la clôture définitive de l'exercice, et qui ne seront payés aux intéressés que sur l'exercice suivant (voir compte 424). Sont également inscrits à ce compte les charges à payer relatives aux jours de congés compte épargne-temps (CET) des personnels pour lesquels une monétisation a été demandée, les jours de congés versés à la Retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) et les heures supplémentaires des personnels de l'établissement.

1°) Charges à payer relatives au CET

Les droits à congés inscrits dans un CET, qu'ils soient monétisables ou non, génèrent, à la date de clôture, une obligation de l'établissement à verser une rémunération alors qu'il n'y aura pas de service fait en contrepartie. Les droits acquis se traduisent par la comptabilisation d'un passif dans les comptes de l'établissement.

L'établissement doit procéder au recensement et à l'évaluation des droits à congés inscrits dans un CET.

Le compte 4286 est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges évaluées qui n'ont pas pu être mandatées par le débit de la subdivision intéressée du compte 6412 – Congés payés. Ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 64.

◆ Technique comptable :

1°) Cas particuliers des CET :

-Charges à payer à comptabiliser relatives au CET à la clôture de l'exercice N :

- Débit compte 641x - Rémunération personnels (mandat de charges à payer)
- Crédit compte 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer si pris sur les congés payés provisionnés
- Crédit compte 4286 - autres charges à payer – CET

-Charges sociales et fiscales afférentes :

- Débit compte 631x - impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (mandat de charges à payer)
- Crédit compte 4482 - charges fiscales sur congés à payer
- Débit compte 645x - charges de sécurité sociale et de prévoyance (mandat de charges à payer)
- Crédit compte 4382 - charges sociales sur congés à payer

Ces écritures doivent être contre-passées (mandats d'extourne) au début d'exercice N+1

-Dotations aux provisions pour charges relatives au CET :

- Débit compte 6815 - dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- Crédit compte 1582 - provisions pour CET »
- Crédit compte 1583 - provisions pour CET – charges sociales et fiscales

-Reprise suite à utilisation des jours CET (congés, monétisation ou versement RAFP) :

- Débit compte 1582 - provisions pour CET
- Débit compte 1583 - provisions pour CET – charges sociales et fiscales
- Crédit compte 7815 - reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

-Monétisation des CET et versement RAFP :

- Débit compte 6414 - Indemnités et avantages divers
- Crédit compte 421 Personnels- Rémunérations dues

-Versement à l'agent :

- Débit compte 421 Personnels
- Crédit compte de disponibilités 5x

-Versement à la RAFP :

- Débit compte 421 - personnels – rémunérations dues
- Crédit compte 437x - autres organismes sociaux

-Charges sociales et fiscales afférentes :

- Débit compte 631x - impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations
- Débit compte 645x - charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Débit compte 647x - autres charges sociales
- Crédit compte 447 - autres impôts, taxes et versements assimilés
- Crédit compte 431x - sécurité sociale
- Crédit compte 437x - autres organismes sociaux

En cas de mobilité de l'agent, les droits acquis de l'agent sont transférés vers l'administration d'accueil (portabilité du CET). Comptablement, les charges à payer doivent être contre-passées et les provisions reprises.

2°) Hors CET :

Le compte 4286 est crédité par le débit du compte de charges par nature intéressé (comptes 6482 – Intéressement des salariés-, 6412 – Congés payés et 6414 – Indemnités et avantages en divers (notamment pour les heures supplémentaires), du montant des dépenses qui n'ont pas pu être ordonnancées avant la fin de l'exercice.

Il est débité au début de l'exercice suivant par le crédit du compte de charge initialement mouvementé (technique de l'extourne).

Lors de la liquidation définitive, le mandat est pris en charge de manière classique : débit du compte 6482 – Intéressement des salariés par le crédit du compte 424 - Participation des personnels au résultat de la production- ou débit du compte 6414 par le crédit du compte 421. Lors du règlement, les comptes de classe 4 sont soldés par un compte de disponibilités.

Si le montant de la charge effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs. Les charges sociales et fiscales afférentes sont comptabilisées aux comptes 4386 et 4486.

Compte 4287 - Produits à recevoir

◆ Technique comptable :

Le compte 4287 est débité à la fin de l'exercice du montant des produits à recevoir par le crédit des comptes de produits par nature intéressés.

Il est crédité au début de l'exercice suivant par le débit du compte de produits initialement mouvementé (technique de l'extourne). Lors de la liquidation définitive, le produit est constaté de manière classique (débit du compte de tiers intéressé par le crédit du compte de classe 7 concerné). Lors de l'encaissement, le compte de tiers est soldé par un compte de disponibilité.

Si le montant de la recette effective s'avère différent du montant extourné, aucune autre opération n'est enregistrée. Cette méthode évite les ajustements ultérieurs.

Compte 429 - Déficits et débits des comptables et des régisseurs

Ces comptes sont à utiliser dans le cadre de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des agents comptables et régisseurs pour des faits survenus et notifiés avant le 31/12/2022.

Le compte 429 est subdivisé :

- 4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement
- 4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement
- 4294 - Débits constatés par arrêté du ministre

Compte 4291 - Déficits constatés avant émission de l'ordre de versement

◆ Technique comptable :

Le compte 4291 est débité lors de la constatation du déficit (ordre de paiement de l'ordonnateur) par le crédit du compte intéressé, en fonction de la nature du déficit.

Si le constat de la force majeure est établi, le compte 4291 est crédité par le débit du compte 65841 - Débits admis en décharge ou remise gracieuse (RPP), ou, d'un compte de trésorerie si le déficit est apuré par le budget de l'État.

Si le comptable comble immédiatement le déficit, le compte 4291 est crédité d'un compte de trésorerie pour les sommes mises à la charge du comptable (subdivision éventuelle 42911) ou du régisseur (subdivision éventuelle 42912).

Si l'émission d'un ordre de versement est nécessaire, le compte 4291 est crédité par le débit du compte 4292 (voir commentaires du compte 4292) après l'émission de l'ordre de versement.

Dans le cas où le comptable n'acquiesce pas la somme réclamée, un arrêté de débet est pris à son encontre. Dans cette hypothèse, le compte 4291 est crédité par le débit du compte 4294 après émission d'un arrêté de débet.

Compte 4292 - Déficits constatés après émission de l'ordre de versement

◆ Technique comptable :

Le compte 4292 est débité par le crédit du compte 4291 lors de l'émission de l'ordre de versement ;

Il est crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie pour les sommes mises à la charge du comptable (subdivision éventuelle 42921) ou du régisseur (subdivision éventuelle 42922) et réglées par l'intéressé
- du compte 65841 – débits admis en décharge ou remise gracieuse, en cas de décharge de responsabilité ou de remise gracieuse,
- d'un compte de trésorerie si le déficit est apuré par le budget de l'État
- du compte 4294 lors de l'émission de l'arrêté de débet.

Compte 4294 - Débits constatés par arrêté du ministre

Et compte 4295 - Débits constatés par arrêté du juge des comptes

◆ Technique comptable :

Le compte 4294 ou 4295 est :

Débité par la subdivision intéressée du compte 4291 et 4292 sur autorisation du ministre chargé de l'agriculture, du

montant des débits dont le comptable ou le régisseur est dispensé de faire provisoirement l'avance ;

Il est crédité par le débit :

- du compte 65841, débits admis en décharge ou remise gracieuse (RPP), du montant des remises gracieuses obtenues,
- d'un compte de trésorerie, si le déficit est apuré par le budget de l'Etat
- d'un compte de trésorerie des sommes mises à la charge du comptable ou du régisseur et réglées par l'intéressé.

COMPTE 43 – Sécurité sociale et autres organismes sociaux

Le compte 43 présente les subdivisions suivantes :

431 - Sécurité sociale

- 4311 - Régime général
- 4312 - Mutualité sociale agricole
- 4313 - Contribution sociale généralisée (CSG)
- 4314 - Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

437 -Autres organismes sociaux

- 4371 - IRCANTEC
- 4372 - CAMARCA
- 4374 – Caisse d'assurance chômage
- 4375 – Retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP)
- 4378 - Divers

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

- 4382 – Charges sociales sur congés à payer
- 4386 -Charges à payer
 - 43861 – Charges à payer – CET
 - 43862 – Charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés
- 4387 -Produits à recevoir

Compte 431 -Sécurité sociale et 437 -Autres organismes sociaux

Sont comptabilisées aux comptes 431 et 437 les sommes dues par l'établissement à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite du personnel, ainsi que les sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation des charges sociales patronales :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 645 (mandat)
- Crédit du compte 431-Sécurité sociale et / Crédit 437- Autres organismes sociaux

- Comptabilisation des charges sociales salariales :

- Débit des subdivisions intéressées des comptes de rémunération 641 à 644 (mandat)
- Crédit du compte 431 -Sécurité sociale et / Crédit 437 -Autres organismes sociaux-

- Paiement des charges sociales :

- Débit du compte 431 - Sécurité sociale et / Débit 437 -Autres organismes sociaux / Crédit compte de disponibilités

Opération de début d'exercice : les soldes créditeurs apparaissant aux comptes 431 et 437, à la balance d'entrée N+1, sont débités des règlements effectués à ces organismes par le crédit du compte de trésorerie.

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

Le compte 438 est subdivisé :

- 4382 – Charges sociales sur congés à payer
- 4386 - Autres charges à payer
- 4387 - Produits à recevoir

Compte 4382 - Charges sociales sur congés à payer

Le compte 4382 est utilisé pour la comptabilisation des charges sociales afférentes aux jours de congés reportés hors CET des personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières, ainsi que des personnels contractuels de droit public (Cf. compte 4282 « Dettes provisionnées pour congés payés »).

Le compte 4382 est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges évaluées qui n'ont pas pu être mandatées par le débit du compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance » et du compte 647 « Autres charges sociales ». Au début de l'exercice suivant, ce compte est soldé par une écriture de contre-passation ou mandat d'extourne au crédit des comptes 64 initialement mouvementés.

Compte 4386 - Autres charges à payer

◆ Technique comptable :

Le compte 4386 est utilisé pour la comptabilisation des charges sociales afférentes aux charges à payer liées aux comptes épargne-temps, aux droits à congés versés à la Retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) et heures supplémentaires des personnels de l'établissement (cf. compte 4286).

Il est crédité à la fin de l'exercice du montant des charges qui n'ont pu être mandatées par le débit du compte 645 « Charges de sécurité sociale et de prévoyance ».

Au début de l'exercice suivant, ce compte est soldé par une écriture de contre-passation au crédit du compte 645 initialement mouvementé.

Compte 4387 - Produits à recevoir

Le compte 4387 enregistre les rémunérations que l'établissement a avancées à ses agents pour le compte de la sécurité sociale et autres organismes sociaux en cas de maladie, d'accident ou de maternité, lorsque cette procédure résulte des dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels. En effet, dans ce cas, l'établissement est subrogé dans les droits des salariés vis-à-vis des organismes susvisés.

◆ Technique comptable :

Le compte 4387 est débité du montant des diverses prestations avancées aux personnels pour le compte de la Sécurité sociale et des autres organismes sociaux par le crédit des subdivisions des comptes 641 à 644 -Rémunérations-.

Au début de l'exercice suivant, l'opération de produits à recevoir est contre-passée selon la même technique que définie au compte 418.

COMPTE 44 – Etat et autres collectivités publiques

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le compte 44 présente les subdivisions suivantes :

441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions

443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les établissements publics et les organismes internationaux.

445 - Etat - Taxes sur le chiffre d'affaires

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

448 - Etat - Charges à payer et produits à recevoir

Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions

Le compte 441 présente les subdivisions suivantes :

4411 - Etat

44111 - Subvention d'investissement

- 44112 - Subvention de fonctionnement
- 44114 - Bourses et aides accordées par l'État (correspondance 7414)
- 44116 – Contributions aux emplois (correspondance 7416)
- 44118 - Autres subventions de l'État (correspondance 7418)
- 4412 - Région
 - 44121 - Subvention d'investissement
 - 44122 - Subvention de fonctionnement (correspondance 7422)
 - 44123 - Fonds commun des services d'hébergement et de restauration (correspondance 7423)
 - 44124 – Bourses et aides accordées par la Région
 - 44128 – Autres subventions de la Région
- 4413- Autres collectivités, établissements publics, organismes internationaux
 - 44131 - Subvention d'investissement
 - 44132 - Subvention de fonctionnement
 - 44134 - Aides accordées aux apprenants
 - 44135 – Versements de l'ASP
 - 44136 - Subvention de l'Union européenne
 - 44138 – Autres subventions
- 4419 - Avances sur subventions

◆ Technique comptable :

Subventions à recevoir :

Qu'il s'agisse de financements externes de l'actif (subventions d'investissement) ou de subventions fonctionnement, annuelles ou pluriannuelles, le critère de rattachement à l'exercice des subventions reçues respecte le principe général selon lequel la subvention est comptabilisée dès lors que le montant peut être évalué de manière fiable et que le droit de l'établissement bénéficiaire est acquis, c'est à dire que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit à subvention de l'établissement bénéficiaire est satisfait. Ainsi, lorsque la subvention est accordée sans condition, celle-ci est comptabilisée, indépendamment de sa date d'encaissement, à la date de l'acte attributif pour le montant total attribué.

Lorsque l'octroi de la subvention est subordonné à la réalisation de conditions, celle-ci est comptabilisée à la date de l'acte attributif si les conditions sont réalisées à cette date, ou au moment de la réalisation des conditions prévues par l'acte attributif par l'établissement.

La subdivision concernée du compte 441 est débitée du montant des subventions à recevoir ayant donné lieu à émission d'un ordre de recettes par le crédit, selon la nature et l'origine du financement de la subdivision concernée :

- du compte 101 - Financements non rattachés à des actifs déterminés
- du compte 104 - Financements rattachés à des actifs déterminés
- du compte 131 - Financements non rattachés à des actifs déterminés
- du compte 134 - Autres subventions d'investissement
- du compte 138 - Autres subventions d'investissement reçues
- du compte 74 - Subventions d'exploitation

La subdivision concernée du compte 441 est créditée par le débit d'un compte de trésorerie lors de la réception des subventions susvisées.

Les fonds éventuellement perçus par l'établissement bénéficiaire avant l'acquisition du droit à subvention sont constitutifs d'avances et sont comptabilisés au crédit du compte 4419 « Avances sur subventions ». Il est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 4411x, 4412x ou 4413x concernée lorsque le droit est acquis.

Compte 442 – État – Prélèvements à la source

Le compte 442 enregistre les prélèvements effectués au titre de l'impôt sur le revenu.

◆ Technique comptable :

Le compte 442 est :

- Crédité par le débit du compte 421x – Personnels
- Débité par le crédit du compte de trésorerie

Compte 443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les établissements publics et les organismes internationaux

Indépendamment des recettes et des dépenses à effectuer en exécution budgétaire, l'établissement peut être chargé d'opérations qui sont décrites uniquement dans la comptabilité de l'agent comptable.

Ces opérations, appelées « opérations pour compte de tiers », sont les opérations que l'établissement réalise au nom et pour le compte d'autres tiers. Les comptes de tiers à utiliser dépendent de la nature de l'entité partenaire de l'établissement :

- si le tiers est une personne publique, le compte approprié est le compte 4431 – Opération pour le compte de l'État ou autre organisme public ;
- si le tiers est une personne privée, le compte approprié est le compte 4678 – Opération pour le compte de tiers.

Parmi ces opérations figurent les dispositifs d'intervention pour le compte de tiers retracés au moyen du compte 4431 lorsque le tiers est un organisme public et du compte 4678 lorsque le tiers est une personne morale de droit privé.

Les dispositifs d'intervention sont définis comme des aides économiques et sociales versées à un ou plusieurs bénéficiaires finaux par un établissement redistributeur. Il s'agit en substance de versements effectués, ou à effectuer dans le cadre de certaines opérations de distribution d'aides ou de soutien afin d'exécuter une politique publique déterminée.

Ils sont caractérisés par le fait que l'entité versante ne reçoit aucune contrepartie équivalente directe de la part du bénéficiaire : ce dernier n'effectue en effet aucune prestation de services, aucune livraison de biens et ne verse aucun paiement ou encore aucune taxe, impôt ou redevance à l'organisme redistributeur au titre du dispositif d'intervention supporté.

Il convient de distinguer le cas où l'établissement redistributeur est en charge de ce dispositif pour son compte propre ou pour le compte d'un tiers. La distinction entre dispositif pour compte propre et dispositif pour compte de tiers est fondée sur la marge d'appréciation laissée à l'établissement redistributeur dans la prise de décision afférente à ce dispositif :

- **un dispositif d'intervention pour compte propre** correspond à un dispositif dans lequel l'établissement redistributeur dispose de l'autonomie nécessaire pour réaliser sa mission, notamment d'une marge d'appréciation dans la prise de décision. Par exemple, il dispose d'un plein pouvoir de décision et endosse la responsabilité du dispositif. Les opérations relevant de ces dispositifs pour compte propre et dont le fait générateur est rattaché à l'exercice, sont suivies au compte de résultat de l'organisme (charges et produits) ;

- **un dispositif d'intervention pour compte de tiers** correspond à un dispositif dans lequel l'établissement redistributeur reçoit ses fonds de la part de l'État, d'une collectivité ou d'une autre entité, sans disposer d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide. L'établissement ne détermine ni les critères d'attribution, ni les modalités de calcul de l'aide et ne prend aucune décision concernant le choix des bénéficiaires. Il est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit du tiers financeur. Pour relever de cette catégorie de dispositif, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- 1) trois intervenants obligatoires : le tiers financeur (État, collectivité territoriale ...), l'établissement (ici l'EPLFPA) et le bénéficiaire final ;
- 2) le financement du dispositif n'est pas assuré par l'établissement mais par l'État, une collectivité territoriale ou une autre entité ;
- 3) l'établissement ne dispose pas de l'autonomie pour la prise de décision :
 - soit le tiers financeur prend un engagement directement auprès du bénéficiaire final et il délègue le rôle de payeur à l'établissement ;
 - soit l'établissement s'engage auprès du bénéficiaire final, mais au nom du tiers financeur et dans les conditions préalablement définies par celui-ci (l'établissement agit en tant que mandataire pour exercer une mission qui lui a été confiée par le tiers financeur).

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour le compte de tiers, le versement des aides et la perception des sommes venant de l'établissement financeur ne font pas l'objet d'une intégration dans le patrimoine de l'organisme redistributeur. L'établissement ne comptabilise que des flux financiers, encaissements et décaissements, impactant des comptes de tiers et des comptes de disponibilité ; les opérations n'ont donc aucun impact sur le résultat comptable de l'établissement puisque ce n'est pas l'EPLFPA qui supporte, *in fine*, la charge du dispositif mais le tiers financeur.

Le compte 4434 retrace les opérations pour le compte de la collectivité de rattachement dans le cadre d'une convention de mandat. Ces opérations doivent être justifiées par une convention et limitées à des opérations d'encaissement et de décaissement prévues dans la convention. Les actes d'engagement, de liquidation et d'ordonnancement relevant de la compétence exclusive de l'ordonnateur, tout débit du compte 443 et subdivisions est justifié par un ordre de paiement à l'initiative de l'ordonnateur.

◆ Technique comptable :

Les comptes 443 sont mouvementés sans opération budgétaire. Les débits s'opèrent à partir d'ordre de paiement de l'ordonnateur, accompagné d'un justificatif de l'opération.

Par le jeu d'un compte de trésorerie, le compte 443 est :

- crédité des fonds reçus ;
- débité des règlements effectués.

Compte 444 – Impôt sur les bénéfices

4442 – État – Impôt sur les bénéfices – acomptes

L'impôt sur les bénéfices, afférent à un exercice donné, est payé :

- par le versement de quatre acomptes ;
- par le versement du solde à l'issue de la liquidation définitive qui doit intervenir au plus tard le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats.

◆ Technique comptable :

En cours d'exercice N :

-Versement des acomptes

- Débit 4442 : État – Impôt sur les bénéfices – Acomptes
- Crédit du compte de disponibilités de classe 5

À la clôture de l'exercice N :

-Liquidation de l'impôt réellement du

- Débit 695 : Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4444 : État – Impôt sur les bénéfices

-Imputation des acomptes

- Débit 4444 : État – Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4442 : État – Impôt sur les bénéfices - acomptes

En conséquence, lors de l'arrêt des comptes apparaît :

- soit un solde créditeur au compte 444 représentant le montant de l'impôt restant à régler ;
- soit un solde débiteur au compte 4442 représentant l'excédent des acomptes versés sur l'impôt exigible.

-Paiement du solde sur l'exercice N + 1 :

- Débit 4444 : État – Impôt sur les bénéfices
- Crédit du compte de disponibilités de classe 5

Compte 4444 - État – Impôt sur les bénéfices

◆ Technique comptable :

Cf. Technique comptable du compte 4442.

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

Le compte 445 reçoit d'une part, le montant des taxes sur le chiffre d'affaires dues à l'État et, d'autre part, le montant des taxes sur le chiffre d'affaires à récupérer.

Pour les secteurs des EPLEFPA assujettis à cette imposition, la TVA comprend deux éléments distincts, indépendants, ayant chacun leurs règles propres.

L'un concerne, en amont, le régime de déductibilité de la TVA. La TVA recouvrée sur l'établissement (TVA sur charges et sur acquisitions d'immobilisations) se décompose en TVA déductible et TVA non déductible.

L'autre concerne, en aval, le régime d'imposition à la TVA. Il s'agit de la TVA collectée par l'établissement (TVA sur produits et sur recettes d'opérations en capital).

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 ordre et 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 (prix d'achat ou coût de production).

Le compte 445 présente les subdivisions suivantes :

- 4452 - TVA due intracommunautaire
- 4455 - Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
- 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - 44562 - TVA sur immobilisations–
 - 445621 - TVA sur immobilisations - France
 - 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires
 - 445623 - TVA sur immobilisations – Autres pays
 - 44563 - TVA transférée par d'autres entreprises
 - 44566 - TVA sur autres biens et services
 - 445661 - TVA sur autres biens et services - France
 - 445662 – TVA déductible sur les autres biens et services intracommunautaires
 - 445663 - TVA sur autres biens et services – Autres pays
 - 44567 - Crédits de TVA à reporter
- 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
- 4458 - Taxes sur le chiffre d'affaires à régulariser ou en attente
 - 44581 – Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 - 44582 – Acomptes - Régime du forfait
 - 44583 – Remboursement de taxes sur le chiffre d'affaires demandé
 - 44584 – TVA récupérée d'avance
 - 44586 – TVA facture non parvenue
 - 44587 – TVA sur facturation à établir
 - 44588 – Autre TVA à régulariser

En cas d'assujettissement à la TVA, le produit et la charge sont toujours comptabilisés hors taxes. Par ailleurs, la déclaration TVA est arrondie à l'euro, sans chiffre après la virgule. Ceci entraîne soit une charge (658x « autres charges »), soit un produit (758x « autres produits ») lors de l'écriture du reversement aux services fiscaux.

◆ Technique comptable :

Les opérations à effectuer diffèrent selon que l'achat est effectué en France ou dans un pays de l'Union européenne.

1°-Achats

- Achat en France :

- Débit du compte approprié de la classe 6 ou 2 pour le montant HT (mandat)
- Débit du compte 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles-, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit du compte 401 – Fournisseurs ou 404 - Fournisseurs d'immobilisations-, pour le montant total de la facture

-Règlement aux fournisseurs :

- Débit du compte 401 – Fournisseurs ou 404 - Fournisseurs d'immobilisations-
- Crédit d'un compte de trésorerie

-Achat dans un pays de l'Union européenne :

- Débit du compte approprié de la classe 6 ou 2 pour le montant HT de la facture (mandat)
- Débit du compte 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires ou 445662 – TVA déductible sur les autres biens et services intracommunautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit du compte 401 – Fournisseurs ou 404 - Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant total de la facture

- Crédit du compte 4452 TVA intra-communautaire due, pour le montant de la TVA intra-communautaire
- Règlement aux fournisseurs :
 - Débit du compte 401 – Fournisseurs ou 404 - Fournisseurs d'immobilisations
 - Crédit d'un compte de trésorerie

2°-Ventes :

- Vente en France :
 - Débit du compte 412 -Autres clients, pour le montant de la facture
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT (titre de recettes)
 - Crédit du compte 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la TVA
- Règlement par les clients :
 - Débit du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 412 -Autres clients-
- Vente dans un pays de l'Union européenne
 - Débit du compte 412 -Autres clients, pour le montant hors taxes
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intracommunautaire étant calculée et déclarée par l'acheteur (titre de recettes)
- Règlement par les clients
 - Débit du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 412 -Autres clients

3°-Déclaration de la TVA

La déclaration de TVA permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée inférieure à la TVA déductible).

La TVA à décaisser est égale à la TVA collectée plus la TVA intracommunautaire moins la TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services.

4°-Cas d'un versement de TVA :

- Liquidation de TVA :
 - Débit du compte 4452 -TVA due intracommunautaire-, et/ou
 - Débit du compte 4457 -Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 - Crédit du compte 4455 -Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
- Puis :
 - Débit du compte 4455 -Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - Crédit du compte 4456 -Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
- Paiement de la TVA :
 - Débit du compte 4455 -Taxes sur le chiffre d'affaires à décaisser
 - Crédit d'un compte de trésorerie (ordre de paiement)

5°-Cas d'un crédit de TVA

- Liquidation de TVA :
 - Débit du compte 4452 - TVA due intracommunautaire, et/ou
 - Débit du compte 4457 - Taxes sur le chiffre d'affaires collectées par l'établissement
 - Crédit du compte 44567 - Crédit de TVA à reporter
- Puis :
 - Crédit du compte 4456 - Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
 - Débit du compte 44567 - Crédit de TVA à reporter

Le solde débiteur du compte 44567 correspond au crédit de TVA reporté. L'établissement a la possibilité de reporter le crédit de TVA sur sa prochaine déclaration de manière à diminuer le montant de la prochaine TVA éventuellement à décaisser : le compte 44567 sera alors crédité par le débit du compte 4457 de TVA collectée. Il peut également choisir de demander le remboursement du crédit de TVA.

- Dans le cas d'une demande de remboursement :
 - Crédit du compte 44567 - Crédit de TVA à reporter
 - Débit du compte 44583- Remboursement de crédit de TVA demandé. Ce compte est ensuite crédité lors du remboursement de la TVA par le débit d'un compte de trésorerie

Le remboursement d'un crédit de TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une recette nouvelle, il s'agit d'une opération de trésorerie.

6°- Cas particulier de la TVA récupérée d'avance

Le compte 44584 TVA récupérée d'avance retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

◆ Technique comptable :

-Réception de l'acompte :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit 44584 TVA récupérée d'avance, pour le montant de la TVA exigible
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement

-Émission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due :

- Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC
- Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la différence
- Crédit 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

-Encaissement du solde :

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

Corrélativement, régularisation de l'acompte :

- Débit 419 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

7° Cas des avances ou acomptes versés (cf. comptes 237, 238, et 409)

Nota bene : Depuis le 1^{er} janvier 2023, pour les opérations assujetties à TVA, les règles d'exigibilité de la TVA en matière d'avances ou d'acomptes sont identiques que l'on se trouve en présence de livraisons de biens ou de prestations de services. La TVA devient exigible au moment de son encaissement chez le fournisseur à concurrence du montant encaissé ouvrant simultanément le droit à déduction chez le client.

Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Le compte 447 est crédité du montant des différents impôts et taxes dus par l'établissement par le débit de la subdivision concernée du compte 63. Il est débité par le crédit d'un compte de trésorerie des règlements effectués.

Le compte 447 est subdivisé :

- 4472 Taxe sur les salaires
- 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Compte 4472 - Taxe sur les salaires

◆ Technique comptable :

-Comptabilisation des impôts et taxes :

- Débit du compte 6311 - Taxes sur les salaires (mandat)
- Crédit du compte 4472 - Taxes sur les salaires

-Règlement des impôts :

- Débit du compte 4472 Taxes sur les salaires
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Est notamment retracé à ce compte le versement dû au titre des transports.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation des impôts et taxes :

- Débit du compte de classe 6 intéressé (mandat)
- Crédit du compte 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

- Règlement des impôts :

- Débit du compte 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- Crédit du compte de disponibilités

Compte 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir

Le compte 4482 enregistre les charges fiscales sur droits à congés reportés, hors CET des personnels de l'établissement (cf. compte 4282) et le compte 4486, les autres charges à payer. Le compte 4487 enregistre les produits à recevoir.

Le compte 448 est subdivisé :

4482 - Charges fiscales sur congés à payer

4486 - Charges à payer

44861 Charges à payer – CET

44862 Charges à payer – Heures supplémentaires et intéressement des salariés

4487 - Produits à recevoir

Compte 4482 - Charges fiscales sur congés à payer

Le compte 4482 est utilisé :

- pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières ;
- pour les agents contractuels de droit public.

◆ Technique comptable :

En fin d'exercice, comptabilisation des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date :

- Débit du compte 632 - Charges fiscales sur congés à payer (mandat)
- Crédit du compte 4482 - Charges fiscales sur congés à payer

Au début de l'exercice N+1, les écritures de charges à payer sont contre-passées : le compte 4482 et débité par le crédit du compte de charges initialement mouvementé.

Compte 4486 - Charges à payer

Le compte 4486 est utilisé pour la comptabilisation des charges fiscales afférentes aux charges à payer liées aux comptes épargne-temps monétisés, aux droits à congés versés à la Retraite additionnelle de la fonction publique (RAFP) et heures supplémentaires des personnels de l'établissement (Cf compte 4286).

◆ Technique comptable :

- En fin d'exercice, pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être mandatées à cette date :

- Débit du compte 631 – Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (mandat)
- Crédit du compte 4486 - Charges à payer

Au début de l'exercice N+1, les écritures de charges à payer sont contre-passées : le compte 4486 et débité par le crédit du compte de charges initialement mouvementé.

Compte 4487 - Produits à recevoir

◆ Technique comptable :

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté ou ordonnancé n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4 :

- Débit du compte 4487 - Produits à recevoir
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Au début de l'exercice N+1, les écritures de produits à recevoir sont contre-passés (méthode de l'extourne) (cf. commentaire du compte 418).

COMPTE 45 - Communauté d'exploitation – Services à comptabilité distincte

Compte 458 - Autres (GIE...) – (cf. compte 655)

COMPTE 46 - Débiteurs et créditeurs divers

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

Le compte 46 présente les subdivisions suivantes :

- 461 - Déficits constatés sur opérations de gestion (RGP)
- 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 463 – Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer-
- 464 - Dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement
- 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 466 - Autres comptes créditeurs -
 - 4661-Mandats à payer
 - 4663 - Virements à réimputer
 - 4664 - Excédents de versement à rembourser
 - 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
 - 4667 - Oppositions
 - 4668 - Avis de paiement
- 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs.
 - 4673 - Fonds communs des services d'hébergement et de restauration
 - 4674 - Taxe d'apprentissage
 - 4678 – Opération pour le compte de tiers
- 468 - Produits à recevoir et charges à payer
 - 4686 - Charges à payer
 - 4687 - Produits à recevoir

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

Lors de la constatation d'un déficit, le compte 461 est débité par le crédit du compte intéressé, en fonction de la nature du déficit.

Dans le cas d'une faute ou erreur non exclusivement imputable au comptable, le déficit est apuré par l'établissement. Le compte 461 est alors crédité par le débit du compte 65842 « Déficits sur opérations de gestion (RGP) » à l'appui d'un mandat de paiement.

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

Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations

◆ Technique comptable :

Cession d'immobilisations

- Pour le prix de cession :

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 756x - Produits des cessions d'éléments (titre de recettes)

- Simultanément :

Sortie du bien de l'inventaire :

- Débit subdivision intéressée du compte 656x, pour la valeur nette comptable (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués (opération non budgétaire)
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé (opération non budgétaire)

Encaissement du montant de la cession :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations

Compte 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de tiers, sont inscrites au compte 463 si elles présentent un solde normalement débiteur. Il en est de même des opérations relatives aux ordres de reversement.

◆ Technique comptable :

Le compte 463 est débité par le crédit :

- d'un compte de classe 7 ou d'un compte de classe 1 du montant des titres de recettes émis jusqu'à l'expiration de la période d'inventaire
- d'un compte de la classe 6 ou d'un compte de la classe 2 du montant des ordres de reversement
- du compte 445 - Taxes sur le chiffre d'affaires, pour le montant des taxes sur le chiffre d'affaires collectées (autorisation de paiement d'après les débits)

Le compte est crédité par le débit :

- d'un compte de trésorerie des encaissements effectués
- du même compte budgétaire où la recette a été constatée dans le cas d'annulations ou de réductions ;
- du compte Pertes sur créances irrécouvrables

Compte 464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

Ce compte enregistre à son crédit, par le débit d'un compte de 50 - Valeurs mobilières de placement, le montant des dettes relatives à l'acquisition de valeurs mobilières de placement.

◆ Technique comptable :

- Acquisition de valeurs mobilières de placement :

- Débit subdivision intéressée du compte 50
- Crédit du compte 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

- Comptabilisation du paiement des valeurs mobilières de placement :

- Débit du compte 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- Crédit d'un compte de disponibilités

Compte 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

◆ Technique comptable :

-Pour le prix de cession :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit du compte 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement (VMP)

Le compte 7671 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement - enregistre le gain net résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une plus-value.

Le compte 6671 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement- enregistre la perte nette résultant de la vente de valeurs mobilières de placement lorsque celle-ci se traduit par une moins-value.

- Cas d'une plus-value de cession (prix de cession supérieur à la valeur d'acquisition) :

Le compte 767 est débité de la valeur brute des VMP cédées, cette valeur étant le prix d'acquisition des VMP indiqué dans le contrat d'acquisition ou dans le document attestant le legs ou le don du portefeuille de VMP. Ce compte est ensuite crédité du prix de cession de ces VMP.

-Pour le montant de la valeur d'acquisition :

- Débit du compte 7671 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit du compte 50 - Valeurs mobilières de placement

- Simultanément, constatation de la cession des VMP, pour le prix de cession :

- Débit du compte 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 7671 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

- Cas d'une moins-value de cession (prix de cession inférieur à la valeur d'acquisition) :

Le compte 667 est débité de la valeur brute des VMP cédées, cette valeur étant le prix d'acquisition des VMP. Ce compte est ensuite crédité du prix de cession de ces VMP.

- Pour le montant de la valeur d'acquisition :

- Débit du compte 6671 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit du compte 50 - Valeurs mobilières de placement

-Simultanément, constatation de la cession des VMP, pour le prix de cession :

- Débit du compte 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit du compte 6671 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre)

Nota bene : en cas de cession, il convient de reprendre les éventuelles dépréciations effectuées au préalable (cf. compte 59).

Compte 466 - Autres comptes créditeurs - mandats à payer

Les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées sous un autre compte de la classe 4 sont comptabilisées à ce compte si elles présentent un solde normalement créditeur.

Le compte est subdivisé :

- 4661 - Mandats à payer
- 4663 - Virements à réimputer
- 4664 - Excédents de versement à rembourser
- 4667 - Oppositions
- 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
- 4668 - Avis de paiement

Compte 4661 - Mandats à payer

◆ Technique comptable :

Le compte 4661 est crédité des mandats émis au cours de l'exercice jusqu'à l'expiration de la période d'inventaire par le débit du compte intéressé d'exploitation ou de bilan.

Il est débité jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré par le crédit :

- d'un compte de trésorerie lors des règlements effectués ;
- du compte 4667 du montant des oppositions ;
- du compte 4668 pour les avis de paiement émis ;
- du compte 4728 - Autres dépenses à régulariser, du montant des dépenses à régulariser.

Compte 4663 - Virements à réimputer

En cas de rejet par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers, ceux-ci sont réimputés.

◆ Technique comptable :

Le compte 4663 est crédité par le débit du compte de trésorerie intéressé du montant des ré-imputations ; il est débité lors du règlement ou de l'apurement par le crédit du compte de trésorerie.

Le remboursement se fait par ordre de paiement de l'agent comptable, visé par l'ordonnateur. Les coordonnées bancaires au format SEPA doivent être jointes à l'ordre de paiement.

Compte 4664 - Excédents de versement à rembourser

◆ Technique comptable :

Le compte 4664 est crédité par le débit des comptes intéressés des sommes à rembourser aux tiers.

Il est débité par le crédit des comptes de tiers ou de trésorerie des sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement. Le remboursement se fait par ordre de paiement de l'agent comptable, visé par l'ordonnateur. Les coordonnées bancaires au format SEPA doivent être jointes à l'ordre de paiement.

Dans le cas d'annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription) le compte 4664 est crédité par un compte de produits (titre de recettes).

Compte 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger

La réglementation sur les dépenses à l'étranger des organismes prévoit l'utilisation d'ordres de paiement quand le règlement est réalisé par l'intermédiaire du réseau du Trésor public à l'étranger.

◆ Technique comptable :

- Émission de l'ordre de paiement :

- Débit du compte de tiers initialement mouvementé
- Crédit du compte 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger

- Règlement de la dépense :

- Débit du compte 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
- Crédit du compte de disponibilités

Compte 4667 - Oppositions

Le compte 4667 enregistre en crédit les oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement pendant la période d'inventaire.

◆ Technique comptable :

Le compte 4667 est crédité du montant des sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement par le débit du compte 4661.

Il est débité par le crédit :

- d'un compte de trésorerie, du montant des dites sommes lors de leur versement aux tiers bénéficiaires de l'opposition
- du compte 4664 - Excédents de versement à rembourser, du montant des trop-perçus et des trop-payés récupérés à rembourser

Les oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel rémunéré par l'établissement (avis à tiers détenteur, oppositions à tiers détenteurs, jugement de saisie sur salaire...) sont comptabilisées au compte 427.

Compte 4668 – Avis de paiement

L'avis de paiement est fourni par l'ordonnateur à l'appui d'un mandat prévoyant un règlement en espèces dans les limites réglementaires.

Il est utilisé par le comptable pour recevoir l'acquit libératoire du créancier.

◆ Technique comptable :

- Émission de l'avis de paiement :

- Débit du compte de fournisseurs intéressé
- Crédit du compte 4668 - Avis de paiement

- Règlement de l'avis de paiement :

- Débit du compte 4668 - Avis de paiement
- Crédit du compte 531 - Caisse

Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Les opérations effectuées avec les tiers, lorsqu'elles ne peuvent être comptabilisées dans un autre compte de la classe 4, et dont le solde peut être soit débiteur, soit créditeur sont comptabilisées à des subdivisions ouvertes sous le compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs.

Compte 4673 - Fonds commun des services d'hébergement et de restauration

Ce compte est ouvert dans chaque établissement cotisant à un fonds commun des services d'hébergement et de restauration mis en place par la collectivité de rattachement.

Il doit permettre de prendre en charge toute dépense nécessaire à la continuité du service, à laquelle l'établissement ne serait pas en mesure de faire face seul. Ce compte est alimenté par l'établissement lui-même.

◆ Technique comptable :

Le compte 4673 est crédité par le débit du compte 653 - cotisations au fonds commun de l'hébergement et de la restauration - lors de la prise en charge des cotisations.

Il est débité par le crédit des comptes de disponibilités, du montant des versements effectués à l'établissement chargé de la tenue du fonds.

Compte 4674 - Taxe d'apprentissage

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics.

Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle. Dès lors, la constatation des recettes en classe 7 et l'émission du titre de recettes n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6 et en classe 2.

◆ Technique comptable :

Le compte 4674 est crédité par le débit des comptes de disponibilités lors des versements effectués (en espèces ou en nature) par les entreprises ou les organismes collecteurs.

Ce compte est débité :

- par le crédit du compte 7482 - produits des versements ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage -, pour les dépenses de la section de fonctionnement
- par le crédit du compte 13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage - pour les dépenses de la section des opérations en capital

Compte 4678 - Opération pour le compte de tiers

Ce compte fonctionne comme le compte 4431 -Opération pour le compte de l'État ou autre organisme public- lorsque le tiers est une personne privée.

Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer

Sont constatés dans ce compte les seuls produits à recevoir et charges à payer ne relevant pas d'un autre compte de tiers.

Compte 4686 - Charges à payer

◆ Technique comptable :

Le compte 4686 est crédité, en fin d'exercice, par le débit des comptes intéressés de la classe 6 du montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées à défaut de production par les créanciers, avant la clôture de l'exercice, des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant des dites charges soit suffisamment connu et évaluable.

L'opération de charge à payer est contre-passée au début de l'exercice N+1, selon la même méthode que présentée au compte 408.

Compte 4687 - Produits à recevoir

◆ Technique comptable :

Le compte 4687 est débité en fin d'exercice par le crédit des comptes de la classe 7 des produits acquis à l'établissement, mais dont le montant non définitivement arrêté n'a pas encore fait l'objet d'un titre de recette.

L'opération de produit à recevoir est contre-passée au début de l'exercice N+1, selon la même méthode que présentée au compte 418.

COMPTE 47 – Comptes transitoires ou d'attente

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles doivent être enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel ; il y a lieu d'imputer au compte définitif dans les meilleurs délais possibles toute opération portée au compte 47.

Sauf impossibilité, les opérations inscrites au compte dans les subdivisions du compte 47 sont reclassées en fin d'exercice parmi les comptes figurant au bilan. Le compte 47 ne figure donc pas en principe au bilan.

Le compte 47 présente les subdivisions suivantes :

471 - Recettes à classer

4713 - Recettes perçues avant émission de titre

- 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
- 4718 - Autres recettes à classer
- 472 - Dépenses à classer et à régulariser
 - 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
 - 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
 - 4728 - Autres dépenses à régulariser
- 473 - Recettes et dépenses à transférer
 - 4731 - Recettes à transférer
 - 4735 - Dépenses à transférer
- 476 - Différences de conversion - Actif
 - 4761 - Diminution des créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différence de conversion - Passif
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change

Compte 471 - Recettes à classer

Compte 4713 - Recettes perçues avant émission de titres

Le compte 4713 retrace les sommes encaissées par l'établissement avant l'émission des titres correspondants. L'agent comptable doit établir une liste des sommes perçues afin de demander à l'ordonnateur l'émission des titres de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4713.

Le solde du compte 4713 doit être suivi tout au long de l'exercice et être apuré au maximum en fin d'exercice afin de ne pas risquer d'en fausser le résultat.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation des droits perçus au comptant :
 - Débit du compte de disponibilités
 - Crédit du compte 4713
- Émission du titre de recettes :
 - Débit du compte 4713
 - Crédit du compte de produits par nature intéressé

Compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

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

◆ Technique comptable :

Le compte 4715 est crédité par le débit du compte de disponibilités à réception des fonds transférés par les régisseurs de recettes.

Il est débité par le crédit des comptes de produits par nature après vérification des pièces justificatives remises par les régisseurs. Il est par ailleurs débité des éventuels frais bancaires de la régie, liés aux encaissements par carte bancaire ou autre frais relatifs aux instruments de paiement générant des commissions (cf. commentaire du compte 545).

Compte 4718 - Autres recettes à classer

Le compte 4718 retrace les versements reçus sans indication quant à leur objet. Dans ce cas, il appartient à l'agent comptable de demander à la partie versante, dès réception du versement, de quelle dette vis-à-vis de l'établissement, elle entend se libérer.

◆ Technique comptable :

Le compte 4718 est crédité par le débit d'un compte de trésorerie du montant des versements reçus sans indication. Il est débité par le crédit du compte d'imputation définitive ou par le crédit du compte 4664 - Excédents de versement, pour les sommes à rembourser.
Le solde du compte 4718 doit être suivi tout au long de l'exercice et être apuré au maximum en fin d'exercice afin de ne pas risquer d'en fausser le résultat.

Compte 472 - Dépenses à classer ou à régulariser

Compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement

◆ Technique comptable :

Le compte 4721 est débité lors des paiements et prélèvements (commissions sur prélèvements automatiques ou encaissement de recettes par carte bancaire) par le crédit d'un compte de trésorerie. Il est crédité par le débit des comptes de la classe 6 (exceptionnellement de la classe 2), des dépenses ordonnancées au nom de l'agent comptable. Il doit être suivi tout au long de l'exercice et être soldé à la fin de l'exercice.

Compte 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier

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

◆ Technique comptable :

Le compte 4725 est débité par le crédit du compte 543 - Régies – Opérations de dépense.
Puis, après vérification des pièces justificatives, il est crédité par :

- le débit du compte 543 des dépenses rejetées aux régisseurs
- le débit des comptes de charges par nature à hauteur du montant des dépenses acceptées et ordonnancées (cf. commentaire du compte 543)

Compte 4728 - Autres dépenses à régulariser

Ce compte est utilisé en cas de dépenses urgentes dans l'attente de la transmission des pièces justificatives.

◆ Technique comptable :

Le compte 4728 est débité par le crédit d'un compte de trésorerie.
Lors de la régularisation dans les écritures, il est crédité par le débit des comptes de charges par nature lors de la prise en charge du mandat concerné.
Le solde du compte 4728 doit être apuré au moins en fin d'exercice afin de ne pas risquer d'en fausser le résultat.

Compte 473 - Recettes et dépenses à transférer

Ces comptes sont utilisés pour retracer provisoirement dans les écritures de l'établissement public les opérations que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement. Elles ne doivent donc pas être intégrées dans les opérations budgétaires de l'établissement.

Compte 4731 - Recettes à transférer

Le compte 4731 est utilisé pour retracer provisoirement dans les écritures de l'établissement, les opérations de recettes que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes.

◆ Technique comptable :

Il est crédité des sommes encaissées ou retenues par l'établissement agissant comme intermédiaire.
Il est débité (ordre de paiement du comptable) par le crédit d'un compte de trésorerie des sommes transférées aux bénéficiaires.

Ce compte est subdivisé en tant que de besoin.

Compte 4735 - Dépenses à transférer

Le compte 4715 est utilisé pour retracer provisoirement, dans les écritures de l'établissement, les opérations de dépenses que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes

◆ Technique comptable :

Il est débité (ordre de paiement du comptable) par le crédit d'un compte de trésorerie des sommes payées pour le compte d'autres organismes.

Il est crédité par le débit d'un compte de trésorerie lors du remboursement des dépenses transférées.

Compte 476 et 477 - Différences de conversion sur opérations en devises – Actif et passif

Les comptes 476 et 477 enregistrent les différences de conversion résultant de l'actualisation au taux de change de fin d'exercice, des comptes de créances et de dettes libellées en monnaies étrangères.

Lors de leur comptabilisation initiale, les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et évaluées au cours de change du jour de l'opération, soit en pratique le jour de la facturation. Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisés aux comptes de charges et de produits correspondants.

A l'inventaire, les créances en devises restant à recouvrer et les dettes en devises restant à payer en fin d'exercice font l'objet d'une actualisation aux taux de change en vigueur à cette date.

Les différences de conversion ainsi déterminées sont alors inscrites à des comptes transitoires en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente : compte 476 -Différences de conversion sur opérations en devises – Actif -;
- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent : compte 477 -Différences de conversion sur opérations en devises – Passif-.

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

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

Lorsque l'opération en devises est assortie par l'établissement d'une opération parallèle destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change (couverture de change), la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous des comptes transitoires.

Les ajustements sont enregistrés aux comptes :

- 4768 - Différences compensées par couverture de change-, par le crédit des comptes 4761 et 4762 ;
- 4778 - Différences compensées par couverture de change-, par le crédit des comptes 4771 et 4772.

Les soldes des comptes 476 et 477 sont mentionnés distinctement comme dernière rubrique du bilan.

Compte 476 - Différences de conversion sur opérations en devises – Actif

Compte 4761 - Diminution de créances-Actif

◆ Technique comptable :

- Pour mémoire, comptabilisation du produit en cours d'exercice :
 - Débit compte de clients intéressé
 - Crédit compte de produit intéressé
- Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente :
 - Débit du compte 4761 - Diminution de créances – Actif
 - Crédit du compte de clients intéressé

- Simultanément, une provision est constituée :
 - Débit du compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
 - Crédit du compte 1515 - Provisions pour pertes de change

-Régularisation des opérations :

1°) - Premier procédé :

- Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice n+1 (contre-passation) :
 - Débit du compte de clients intéressé
 - Crédit du compte 4761 - Diminution de créances – Actif
- Règlement de la créance :
 - Débit du compte de disponibilités, pour le montant du règlement
 - Débit du compte 666 - Pertes de change-, pour le montant de la perte effectivement constatée
 - Crédit du compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire

-Simultanément, la provision initialement constituée est reprise :

- Débit du compte 1515 - Provisions pour pertes de change
- Crédit du compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers

2°) Deuxième procédé :

Il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement :

- Débit du compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Débit du compte 666 - Pertes de change, pour le montant de la perte effectivement constatée
- Crédit du compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit du compte 4761- Diminution des créances - Actif, pour le montant de la perte latente.

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise (cf. écriture ci-dessus).

Compte 4762 - Augmentation des dettes

Les écritures relatives au compte 4762 sont identiques à celles décrites au compte 4761, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4762 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4768 – Différences compensées par couverture de change -Actif

Dans certains cas, l'opération en devises est assortie d'une opération de couverture de change destinée à couvrir l'établissement des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères, car elles permettent de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, de fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

A la clôture de l'exercice : si l'opération de couverture destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change ne permet pas une couverture totale de l'écart de change, il est possible de comptabiliser une provision pour risques et charges financiers pour la différence.

◆ Technique comptable :

Cas d'une vente

- En année N, vente au cours de la monnaie étrangère :
 - Débit du compte de clients intéressé
 - Crédit de la subdivision intéressée de la classe 7

- Lors des écritures d'inventaire, suite à une baisse du cours de la monnaie étrangère, constatation d'une perte latente :
 - Débit du compte 4761 Diminution de créances - Actif
 - Crédit du compte de clients intéressés
- Constatation de la couverture de change et de la provision à constituer pour la différence :
 - Débit du compte 4768 - Différences compensées par couverture de change – Actif
 - Crédit du compte 4761 - Diminution des créances – Actif
- Et :
 - Débit du compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
 - Crédit du compte 1515 - Provisions pour pertes de change
- En année N+1, régularisation des opérations :

1°) Premier procédé :

- Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation) :
 - Débit du compte de clients intéressé
 - Crédit du compte 4761 - Diminution des créances - Actif
 - Crédit du compte 4768 - Différences compensées par couverture de change – Actif
- Règlement de la créance et constatation de la perte définitive :
 - Débit du compte de disponibilités
 - Débit du compte 666 - Pertes de change
 - Crédit du compte de clients intéressé
- Simultanément, la provision initialement constituée est reprise :
 - Débit du compte 1515 - Provisions pour pertes de change
 - Crédit du compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers

2°) Deuxième procédé :

Il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement :

- Débit du compte de disponibilités
- Débit du compte 666 - Pertes de change
- Crédit du compte de clients intéressé
- Crédit du compte 4761 - Diminution de créances – Actif
- Crédit du compte 4768 - Différences compensées par couverture de change – Actif

Simultanément, la provision initialement constituée est reprise :

- Débit du compte 1515 - Provisions pour pertes de change
- Crédit du compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - Produits financiers

Compte 477 - Différences de conversion sur opérations en devises - Passif

Compte 4771 - Augmentation de créances

◆ Technique comptable :

Pour mémoire, en cours d'exercice, comptabilisation du produit :

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit Compte de produit intéressé

- Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent
 - Débit du compte de clients intéressé
 - Crédit du compte 4771 - Augmentation des créances – Passif

- Régularisation des opérations

1°) Premier procédé :

- Contre-passation :
 - Débit du compte 4771 - Augmentation des créances – passif
 - Crédit du compte de clients intéressé
- Règlement de la créance :
 - Débit du compte de disponibilités, pour le montant du règlement
 - Crédit du compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
 - Crédit du compte 766 - Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

2°) Deuxième procédé :

Il n'est pas effectué de contre-passation. L'opération est régularisée lors du règlement :

- Débit du compte 4771 - Augmentation des créances - Passif, pour le montant du gain latent
- Débit du compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Crédit du compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit du compte 766 - Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

Compte 4772 - Diminution des dettes

Les écritures relatives au compte 4772 sont identiques à celles décrites au compte 4771, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4772 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4778 – Différences compensées par couverture de change- Passif

L'opération en devises est assortie par l'organisme d'une opération de couverture de change destinée à le couvrir des conséquences de la fluctuation du change. La provision n'est alors constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan dans des comptes transitoires. Les modalités de fonctionnement des instruments de couverture seront précisées dans le fascicule dédié aux instruments financiers.

Ces couvertures modifient la nature des créances et des dettes libellées en monnaies étrangères, car elle permet de connaître les montants définitifs de celles-ci en fixant le cours de la devise à l'échéance. Ces couvertures transforment, en fait, les créances et dettes libellés en monnaies étrangères en créances et dettes en euros.

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

Cas d'un achat

- En année N, achat à un cours donné :
 - Débit de la subdivision intéressée de la classe 6
 - Crédit du compte de fournisseurs intéressé
- Lors des écritures d'inventaire, suite à la diminution du cours de la monnaie, constatation d'un gain latent, ainsi que la couverture de change :
 - Débit du compte de fournisseurs intéressé
 - Crédit du compte 4772 - Diminution des dettes - Passif
 - Crédit du compte 4778 - Différences compensées par couverture de change – Passif

En année N+1, régularisation des opérations

1°) Premier procédé :

- Annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation) :
 - Débit du compte 4772 - Diminution des dettes - Passif
 - Débit du compte 4778 - Différences compensées par couverture de change - Passif
 - Crédit du compte de fournisseurs intéressé
- Règlement de la dette à un cours plus élevé que celui fixé initialement :
 - Débit compte de fournisseurs intéressé
 - Débit 666 - Pertes de change

- Crédit compte de disponibilités

2°) Deuxième procédé :

Il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement :

- Débit du compte de fournisseurs intéressés
- Débit du compte 666 - Pertes de change
- Débit du compte 4772 - Diminution des dettes - Passif
- Débit du compte 4778 - Différences compensées par couverture de change - Passif
- Crédit du compte de disponibilités

COMPTE 48 – Compte de régularisation

Ces comptes sont utilisés pour rattacher à chaque exercice toutes les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Entrent dans cette catégorie de comptes :

- le compte de répartition des frais d'émission des emprunts ;
- les comptes de charges constatées d'avance ;
- les comptes de produits constatés d'avance.

Ces comptes sont inscrits dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés.

Le compte 48 présente les subdivisions suivantes :

- 481 – Frais d'émission des emprunts
- 486 - Charges constatées d'avance
- 487 - Produits constatés d'avance

Compte 481 - Frais d'émission des emprunts

Le compte 481 relatif aux frais d'émission des emprunts est le seul compte qui peut être abondé au titre des charges à répartir.

Les frais d'émission d'emprunt correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt ou de diverses commissions dues aux intermédiaires financiers. Ils constituent généralement des charges de fonctionnement comptabilisées au compte 627. Toutefois, ces frais peuvent être portés à l'actif lorsqu'ils sont exclusivement liés au financement obtenu. Ils font partie du coût global de financement et peuvent être étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent. L'organisme peut faire le choix, pour des raisons de déductibilité fiscale, d'opter pour une comptabilisation en charges des frais accessoires notamment quand celui-ci est soumis à l'impôt sur les sociétés (IS).

◆ Technique comptable :

À la fin de l'exercice N d'enregistrement de l'emprunt (titre aux comptes racines 16 concernés), enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices :

- Débit 481 - Frais d'émission des emprunts
- Crédit 791 - Transferts de charges de fonctionnement

À la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice :

- Débit 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir
- Crédit 481 - Frais d'émission des emprunts

Compte 486 - Charges constatées d'avance

Les charges constatées d'avance sont des charges comptabilisées au cours d'un exercice mais qui correspondent à des achats de biens ou services dont la fourniture ou la prestation n'interviendra effectivement qu'au cours de l'exercice suivant. Elles doivent être exclues des charges de l'exercice écoulé pour être transférées dans les charges de l'exercice suivant. Si l'organisme est soumis à la TVA, la charge constatée d'avance est comptabilisée hors taxe (la TVA a déjà été constatée sur l'exercice N). Le compte de charges constatées d'avance est un compte d'actif.

◆ Technique comptable :

Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges de l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486. Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement par le crédit des comptes de charges intéressés.

Le compte 486 est débité par le crédit du compte intéressé de la classe 6 sur émission d'un ordre de reversement.

Le compte 486 est crédité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le débit des comptes de charges intéressés de l'exercice.

En cas de besoin, le compte 486 est subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 6.

Compte 487 - Produits comptabilisés d'avance

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs. Il s'agit des produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Dans ce dernier cas, pour rétablir le résultat de l'exercice, une correction s'impose via le compte 487 - Produits comptabilisés d'avance sous réserve que les éléments constitutifs du solde de ce compte répondent à la définition d'un passif.

◆ Technique comptable :

Pour rétablir dans les comptes de la classe 7 le montant des produits se rapportant à l'exercice, ces comptes doivent être débités, en fin d'exercice, par le crédit du compte 487 pour le montant des produits comptabilisés d'avance sur émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recette, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

Le compte 487 est débité, à l'ouverture de l'exercice suivant, par le crédit des comptes de produits intéressés de l'exercice.

En cas de besoin, le compte 487 est subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

COMPTE 49 – Dépréciation des comptes de tiers

Les conditions générales de forme et de fond auxquelles est subordonnée la constitution des dépréciations, sont exposées au commentaire des comptes 68.

S'agissant des dépréciations des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont pas admises :

- les dépréciations calculées en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer ;
- les dépréciations fondées sur la perspective d'une crise économique, qui donneraient à penser que certains débiteurs vont peut-être éprouver des difficultés pour s'acquitter.

En revanche, une dépréciation des créances contentieuses est possible, lorsque le débiteur est en liquidation judiciaire ou lorsque sa situation, notoirement difficile, ne permet pas d'espérer qu'il pourra se libérer intégralement.

Le compte 49 présente les subdivisions suivantes :

491 - Dépréciations des comptes de clients et comptes rattachés

4911 - Élèves, stagiaires, apprentis et hôtes de passage

4912 - Autres clients

495 - Dépréciation des comptes du groupe et des associés

496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers

4962 - Créances sur cessions d'immobilisations

4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

4967 - Autres comptes débiteurs

Les mouvements imputés sur les comptes de classe 6 et 7 correspondent à des écritures budgétaires d'ordre qui trouvent leur contrepartie sur le compte 49.

◆ Technique comptable :

Les subdivisions concernées du compte 49 comptes sont créditées, en fin d'exercice par le débit des subdivisions concernées du chapitre 68.

Lorsque la provision est devenue, en tout ou partie, sans objet, ou se révèle exagérée, ou lorsque se réalise le risque de non-recouvrement couvert par la provision, ces comptes sont débités par le crédit des subdivisions concernées du chapitre 78.

CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent les mouvements de valeurs en espèces, chèques, coupons, cartes de crédits, prélèvements automatiques, ainsi que les opérations faites avec les établissements financiers. Par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

La classe 5 comporte les comptes suivants :

- 50 - Valeurs mobilières de placement
- 51 - Banques, établissements financiers et assimilés
- 53 – Caisse
- 54 - Régies d'avances et accreditifs
- 58 - Virements internes
- 59 - Dépréciation des comptes financiers

COMPTE 50 – Valeurs mobilières de placement

Conformément aux dispositions de [l'article R.811-71 du code rural et de la pêche maritime](#) (CRPM), les fonds provenant d'excédents d'exercices antérieurs, de libéralités, du produit de l'aliénation du patrimoine ou d'emprunts et d'annuités d'amortissement momentanément inutilisés, peuvent être placés en valeurs du Trésor et en valeurs d'État. Les valeurs d'État sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.

Les placements en valeurs à court terme peuvent être autorisés par décision de l'ordonnateur. Ils sont effectués par le comptable sur autorisation préalable de l'ordonnateur. Cette autorisation peut être temporaire ou permanente.

En revanche, les placements à moyen terme en valeur du Trésor ou en valeur d'État font l'objet de prévisions et d'autorisations budgétaires. Il en est ainsi des parts de fonds communs de placement constitués de valeurs d'État ou garanties par l'État et des titres grevés d'affectation spéciale ou dont l'aliénation est soumise à des conditions particulières. Ces placements donnent lieu à l'établissement d'un mandat au compte 27 (cf. commentaire du compte). Les valeurs mobilières de placement (VMP) désignent les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance. Le compte 50 enregistre les mouvements de ces titres dont l'établissement possède la libre disposition. Ainsi les placements comptabilisés au compte 50 sont destinés à recevoir des disponibilités momentanément inemployées et doivent satisfaire au critère de liquidité tel qu'il peut être établi par une étude des besoins de trésorerie.

Le compte 50 présente les subdivisions suivantes :

- 506 - Obligations
 - 5061 - Titres cotés
 - 50611 - Titres de rentes sur l'État et valeurs assimilées
 - 50618 - Autres obligations
 - 5065 - Titres non cotés
- 507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
 - 5071 - Valeurs du Trésor
 - 5072 - Valeurs du Crédit Agricole
- 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
 - 5081 - Autres valeurs mobilières
 - 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

Compte 506 - Obligations

Le montant porté en comptabilité est le prix pour lequel les titres ont été acquis ou la valeur déterminée par les termes du contrat d'acquisition. Les frais d'acquisition en sont exclus ; ils sont inscrits dans les charges de l'exercice (compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

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

◆ Technique comptable

Cf. technique comptable présentée aux comptes 464 et 465

Compte 507 - Bons du Trésor

◆ Technique comptable

Cf. technique comptable présentée aux comptes 464 et 465

Compte 508 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées

Compte 5088 - Intérêts courus

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon. Toutefois les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art. 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte de valeurs mobilières, correspondant, en l'occurrence au compte 5088.

◆ Technique comptable :

A la fin de l'exercice, les intérêts courus non échus sont enregistrés au débit du compte 5088 - Intérêts courus, par le crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement (titre de recettes).

- Comptabilisation des intérêts courus non échus au 31/12/N (Opération de fin d'exercice) :

- Débit du compte 5088 - Intérêts des emprunts et des dettes
- Crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement (titre de recettes en produits à recevoir) Intérêts courus

- Contre-passation au 01.01.N+1 par la méthode de l'extourne :

- Débit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement (titre d'extourne)
- Crédit du compte 5088 - Intérêts des emprunts et des dettes

- Encaissement à l'échéance du montant total des intérêts :

- Débit du compte de disponibilités 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes (mandat)
- Crédit du compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

L'opération de contre-passation permet ainsi d'ouvrir des crédits d'extourne consommés par les titres de recettes correspondants émis sur N+1.

Nota bene : le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur, mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus. Conformément au principe de non compensation des charges et des produits, il convient d'enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 - Autres droits.

COMPTE 51 – Banques, établissements financiers et assimilés

Le compte 51 présente les subdivisions suivantes :

511 - Valeurs à l'encaissement

5111 - Coupons échus à l'encaissement

5112 - Chèques bancaires à encaisser

5113 - Effets à l'encaissement

5114 - Titres restaurant à l'encaissement

5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

5116 - Prélèvements automatiques

5117 - Effets impayés

5118 – Autres valeurs à l'encaissement

515 – Trésor

5151 - Compte DFT

5159 – DFT - Règlements en cours de traitement

517 - Autres organismes financiers

M99 – titre III

518 - Intérêts courus

519 - Concours bancaires courants

5191 - Crédits bancaires de campagne, warrants

5193 – Concours bancaire

Compte 511 - Valeurs à l'encaissement

Les écritures exposées ci-dessous sont générales, les aspects relatifs aux chèques vacances ou autres effets, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

◆ Technique comptable :

- Remise de valeurs à l'encaissement :
 - Débit de la subdivision intéressée du compte 511
 - Crédit du compte de tiers intéressé
- Comptabilisation des encaissements :
 - Débit du compte 515 Trésor
 - Crédit de la subdivision intéressée du compte 511

Comptes 5112 - Chèques bancaire à encaisser

◆ Technique comptable :

- Encaissement par chèque bancaire :
 - Débit du compte 5112 - Chèques bancaire à encaisser
 - Crédit du compte de tiers intéressé
- Puis, à réception de l'avis de crédit :
 - Débit du compte 5151 – Compte DFT
 - Crédit du compte 5112 - Chèques bancaire à encaisser »

Compte 5113 - Effets à l'encaissement

Le compte 5113 enregistre la remise à l'encaissement de titres spéciaux de paiement tels que, par exemple, des tickets-restaurants ou des chèques-vacances. Les EPLEFPA sont autorisés à encaisser les chèques vacances sous réserve d'avoir reçu l'agrément de l'agence nationale pour les chèques vacances (ANCV). Les chèques vacances sont remis par les familles, en paiement de prestations liées aux voyages scolaires facultatifs.

◆ Technique comptable :

- Remise des valeurs à l'encaissement :
 - Débit du compte 5113 - effets à l'encaissement
 - Crédit du compte de tiers concerné, en général le compte 4111 -Élèves
- Comptabilisation des encaissements :
 - Débit du compte 5151 – Compte DFT - pour le montant effectivement encaissé
 - Débit du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement pour le montant de la commission prélevée (lorsque c'est le cas)
 - Crédit du compte 5113, pour la totalité de la somme
- Comptabilisation des frais de gestion lorsqu'une commission est prélevée :
 - Débit du compte 6685 – Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances pour le montant de la commission prélevée par l'ANCV (mandat)
 - Crédit du compte 4721 – dépenses payées avant ordonnancement

Compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement

◆ Technique comptable :

- Remise des valeurs à l'encaissement :
 - Débit du compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement
 - Crédit du compte de tiers concerné
- Comptabilisation des encaissements :
 - Débit du compte 5151 – Compte DFT
 - Crédit du compte 5114 - Titres restaurant à l'encaissement

En cas de commission prélevée, la procédure de comptabilisation est identique à celle décrite pour les chèques vacances à l'encaissement (compte 5113).

Compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

Le recouvrement des recettes de l'établissement par acceptation des cartes bancaires est permis aux agents comptables des EPLEFPA, sans autorisation préalable. La procédure de recouvrement par carte bancaire est précisée par les instructions n°05-036-A8-K1-M du 1^{er} septembre 2005 relative l'encaissement des recettes publiques par carte bancaire et n°GCP-13-0017 du 22 juillet 2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

◆ Technique comptable :

1° - Encaissements par l'agent comptable :

- Débit du compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement lors de la remise quotidienne des justificatifs à l'agent comptable, pour le montant total des recettes encaissées
- Crédit du compte 4718 - Autres recettes à classer
- Rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement
 - Débit du compte 515 -Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
 - Crédit du compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
- Puis :
 - Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
 - Crédit du compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
- Constatation de la commission :
 - Débit du compte 6275 – Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires), pour le montant de la commission (mandat)
 - Crédit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
- Émission des titres de recettes :
 - Débit du compte 4718 - Autres recettes à classer
 - Crédit compte de classe 7 intéressé

2°- Encaissements réalisés par un régisseur intégrés par l'agent comptable

Le régisseur adresse à l'agent comptable le ticket, au titre de la régie de recettes, ainsi que le double des facturettes. Comptabilisation des opérations chez l'agent comptable :

- à la réception du ticket, au titre de la régie de recettes, et du double des facturettes
 - Débit du compte 5115
 - Crédit du compte 545 pour le montant global du transfert ;

- à la réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé du centre de traitement "carte bancaire",
 - Débit du compte 515 -Trésor-, pour la somme effectivement portée au crédit du compte de l'établissement après déduction de la commission
 - Crédit du compte 5115
- puis :
 - Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission.
 - Crédit du compte 5115

Selon les périodicités habituelles et au moins une fois par mois, l'agent comptable intervient de la façon suivante :

- à la réception des pièces justificatives de recettes transmises par le régisseur :
 - Débit du compte 545
 - Crédit du compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier ;
- lors du mandatement par l'ordonnateur des services bancaires correspondant à la commission
 - Débit du compte 6275 – Frais sur effets (commissions d'endos, commissions sur cartes bancaires)
 - Crédit du compte 4721 du montant de la commission ;
- lors de l'émission par l'ordonnateur d'un ordre de recettes,
 - Débit du compte 4715
 - Crédit d'un compte de la classe 7 du montant brut des recettes.

Compte 5116 - Prélèvements automatiques

Le prélèvement automatique est mis en place pour le recouvrement de créances liées aux prestations effectuées par l'EPLFPA à titre onéreux. Il s'effectue sur le montant total de la créance mais peut aussi être scindé en prélèvements d'avances et prélèvements d'ajustement, ce qui permet d'étaler le recouvrement de la créance.

◆ Technique comptable :

- Remise des valeurs à l'encaissement :
 - Débit du compte 5116 - Prélèvements automatiques-, des prélèvements effectués
 - Crédit du compte 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes ou 4192 - Élèves - Avances et acomptes reçus
 - Crédit du compte de tiers intéressé en général 4111 -Élèves, lorsqu'il s'agit d'un prélèvement d'ajustement
- Comptabilisation des encaissements :
 - Débit du compte 5151- Compte DFT-, pour la somme totale du prélèvement
 - Crédit du compte 5116 - Prélèvements automatiques, des prélèvements effectués
- Comptabilisation des frais bancaires :
 - Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission
 - Crédit du compte 5151 – Compte DFT
- Mandatement des frais bancaires :
 - Débit du compte 627 - Services bancaires
 - Crédit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission
- Comptabilisation d'un refus du prélèvement (cf. compte 5117)

Compte 5117 - Effets impayés

Le compte 5117 est destiné à suivre la régularisation des valeurs impayées (chèques impayés, cartes bancaires, prélèvements ...) qui doit intervenir dans le meilleur délai.

◆ Technique comptable :

1°) Chèque impayé

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

- Débit de la subdivision intéressée du compte 41 – Clients et comptes rattachés-
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 7x (titre de recettes)

Et à réception du chèque :

- Débit du compte 5112 - Chèques bancaire à encaisser
- Crédit du compte de tiers 41x intéressé

Préalablement au constat du chèque impayé, à réception du relevé DFT (crédité du montant du chèque) :

- Débit du compte 5151 – Compte DFT
- Crédit du compte 5112 – Chèques bancaire à encaisser

Après représentation du chèque par le STC⁴, constatation du chèque impayé sur le relevé et reconstitution de la créance :

- Débit du compte 5117 – Effets impayés
- Crédit du compte 5151 – Compte DFT.

Et :

- Débit du compte 416 – Clients douteux ou litigieux
- Crédit du compte 5117 – Effets impayés.

Si l'impayé est régularisé :

- Débit du compte de disponibilité 5x
- Crédit du compte 416 – Clients douteux ou litigieux

En l'absence de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non-valeur (débit 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » par crédit 416).

2°) Rejet de paiement par carte bancaire

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

- Débit de la subdivision intéressée du compte 41 – Clients et comptes rattachés-
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 7x (titre de recettes)

Et à la date du paiement :

- Débit du compte 5115 – Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit du compte de tiers 41x intéressé

Constatation du rejet de paiement impayé et reconstitution de la créance :

- Débit du compte 5117 - Effets impayés, du montant de l'impayé
- Crédit du compte 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

Et :

- Débit du compte 416 – Clients douteux ou litigieux
- Crédit du compte 5117 – Effets impayés

Si l'impayé est régularisé :

- Débit du compte de disponibilité 5x
- Crédit du compte 416 – Clients douteux ou litigieux

En l'absence de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non-valeur (débit 654 - Pertes sur créances irrécouvrables - par crédit 416).

⁴ Service de traitement des chèques

3°) Rejet de prélèvement

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

- Débit de la subdivision intéressée du compte 41 – Clients et comptes rattachés-
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 7x (titre de recettes)

Et à la date du prélèvement :

- Débit du compte 5116 – Prélèvements automatiques
- Crédit du compte de tiers 41x intéressé

Constatation du rejet de prélèvement :

- Débit du compte 5117 – Effets impayés, du montant de l'impayé
- Crédit du compte 5116 – Prélèvements automatiques

Si l'impayé est régularisé :

- Débit du compte de disponibilité 5x
- Crédit du compte 5117 – Effets impayés

En l'absence de régularisation, reconstitution de la créance

- Débit du compte 416 – Clients douteux ou litigieux
- Crédit du compte 5117 – Effets impayés

En l'absence de régularisation, le compte 416 peut être apuré par le biais d'une admission en non -valeur (débit 654 - Pertes sur créances irrécouvrables - par crédit 416).

Compte 515 - Trésor

Compte 5151 - Compte DFT

Le compte 5151 enregistre les fonds disponibles déposés auprès du Trésor public. Débiteur ou nul, il est en permanence l'exact reflet des relevés du trésor.

Il est débité par le crédit des comptes de valeurs à encaisser. Il est également débité des virements effectués spontanément par les débiteurs de l'établissement par le crédit des comptes de tiers intéressés, ou des virements réimputés.

Il est crédité par le débit :

- du compte 5159 - DFT - règlements en cours de traitement-, du montant des chèques et virements en attente d'être payés
- du compte 5117, du montant des effets impayés
- du compte 4721 – Dépenses payées avant ordonnancement-, du montant des frais prélevés par la Banque de France sur les encaissements par cartes de crédit ou prélèvements automatiques.

Compte 5159 – DFT - Règlements en cours de traitement

Le compte 5159 enregistre au crédit tous les paiements émis par l'EPLFPA avant leur enregistrement dans la comptabilité du Trésor public. Il est crédité, lors du règlement, par le débit du compte de tiers intéressé du montant des chèques, virements et prélèvements émis ou autorisés en règlement des dépenses. Puis, il est débité par le crédit du compte 5151 – Compte DFT lors de la réception de l'avis de débit.

Pour les virements réimputés, voir le compte 4663 et pour les virements internes de fonds voir le compte 585.

Compte 517 - Autres organismes financiers

Ce compte fonctionne de la même manière que le compte 5151.

Compte 518 - Intérêts courus

Ce compte enregistre les intérêts à payer et les intérêts à recevoir. Il est débité par le crédit du compte 76 - Produits financiers, dans le cas de produit d'intérêts et crédité par le débit du compte 661 - Charges d'intérêts, dans le cas de charge d'intérêts.

Compte 519 - Concours bancaires courants

Ce compte enregistre les dettes à l'égard des banques, contractées en raison des besoins de trésorerie résultant des opérations d'exploitation de l'établissement.

Compte 5191 - Crédits bancaires de campagnes - warrants

Ce compte enregistre les emprunts souscrits à court terme (deux ans au plus à l'origine) destinés à financer le cycle de production, ainsi que les crédits de trésorerie à court terme. (N.B. Les emprunts à court terme obtenus en attente d'un emprunt à moyen ou long terme sont à inscrire au compte 164).

Compte 5193 - Concours bancaire

Un concours bancaire est un concours financier à court terme qui se concrétise par une ligne de trésorerie. Il permet de mobiliser des fonds auprès d'un établissement bancaire à tout moment et très rapidement pour pallier une insuffisance de disponibilités. Dans la limite d'un plafond fixé conventionnellement, l'établissement peut tirer des fonds lorsqu'il le souhaite, et en autant de fois qu'il le souhaite. Il les rembourse à son gré, et chaque remboursement reconstitue, à concurrence de son montant, le droit de tirage. Le concours bancaire n'est pas un financement budgétaire. Seuls les frais financiers qu'il génère sont inscrits au budget. Les mouvements de fonds (encaissements et remboursements) sont retracés hors budget en classe 5.

◆ Technique comptable :

- Enregistrement du concours bancaire :
 - Débit du compte de disponibilité à hauteur des besoins et dans la limite du montant autorisé
 - Crédit du compte 5193
- Enregistrement des frais financiers :
 - Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission
 - Crédit du compte 5151 - Compte DFT
- Mandatement des frais financiers :
 - Débit du compte 627 - Services bancaires
 - Crédit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission

Compte 5198 – Intérêts courus sur concours bancaire courant

COMPTE 53 – Caisse

Compte 531 - Caisse

Ce compte est débité du montant des espèces encaissées par l'établissement. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

◆ Technique comptable :

- Encaissement d'espèces :
 - Débit du compte 531 - caisse
 - Crédit d'un compte de tiers intéressé ou d'un compte de racine 54 Régies d'avances et accréditifs, en cas de régie de recette et restitutions d'avance
 - Crédit du compte 585 dans le cas de virements internes de fonds
- Décaissement d'espèces :
 - Débit du compte de tiers intéressé ou d'un compte de racine 54 - Régies d'avances et accréditifs-, lors de la constitution d'avance ou de fonds de caisse
 - ou débit du compte 585 dans le cas de virements internes de fonds
 - Crédit du compte 531- caisse

COMPTE 54 – Régies et autres avances

Les comptes 54 décrivent la situation, vis-à-vis de l'agent comptable de l'établissement, des comptes de disponibilités, des régisseurs d'avances, des régisseurs de recettes et des services ou agents responsables d'avances pour menues dépenses. Ces comptes doivent être soldés en fin d'exercice et les avances et fonds de caisses sont restitués au comptable.

Le compte 54 présente les subdivisions suivantes :

- 543 - Régies – opérations de dépenses
- 545 - Régies – opérations de recettes
- 547 - Avances pour achats de rentes
- 548 - Avances pour menues dépenses

Remarques préliminaires concernant les comptes 543 « Régies – opérations de dépenses » et 545 « Régies – opérations de recettes »

En fin d'année, une vigilance particulière doit être apportée sur la justification des dernières opérations réalisées par les régisseurs car toutes les opérations reconnues régulières, dûment justifiées (dépenses réglées et recettes encaissées), doivent être intégrées dans les comptes de l'établissement au plus tard au 31 décembre de l'exercice. En effet, les opérations de régie relèvent de la gestion courante et ne peuvent être réalisées sur la période d'inventaire.

De façon générale, pour les opérations de dépenses et de recettes, il convient de prendre toute disposition utile pour que l'ordonnancement des dépenses et la prise en charge des mandats correspondants aux opérations payées par les régisseurs en fin d'année, ainsi que l'émission et la prise en charge des titres de recettes pour les produits encaissés dans les derniers jours de l'année, interviennent au plus tard le 31 décembre de l'exercice.

Compte 543 - Régies – opérations de dépenses

Le compte 543 et le compte 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier - permettent de retracer les relations entre le régisseur réalisant des opérations de dépenses et l'agent comptable.

◆ Technique comptable :

- Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution d'avance) :
 - Débit du compte 543 - régies – opérations de dépenses
 - Crédit du compte 531 – caisse ou du compte 51
- Sur production de justificatifs par le régisseur, constatation de l'avance consommée au titre des dépenses effectuées par ce dernier :
 - Débit du compte 4725 dépenses des régisseurs à vérifier
 - Crédit du compte 543 – régies – opérations de dépenses
- Puis, après vérification des pièces justificatives, comptabilisation des charges relatives aux dépenses acceptées :
 - Débit d'un compte de classe 6 et du compte de TVA déductible (4456x) le cas échéant
 - Crédit du compte 4725 – dépenses des régisseurs à vérifier
- Constatation des rejets de dépenses du régisseur et ajustement du montant de l'avance à reconstituer :
 - Débit du compte 543 – régies – opérations de dépenses
 - Crédit du compte 4725 dépenses des régisseurs à vérifier
- Réduction ou suppression d'avance :
 - Débit du compte 531 – caisse ou compte 51
 - Crédit du compte 543 - régies – opérations de dépenses

Compte 545 - Régies – opérations de recettes

Le compte 545 et le compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier - traduisent les relations entre le régisseur réalisant des opérations de recettes et l'agent comptable.

Il est destiné à constater le montant de l'encaisse qu'il est jugé nécessaire de laisser entre les mains des régisseurs de

recettes. En effet, les régisseurs de recettes doivent, au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés.

La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte de dépôt. Pour pallier cet inconvénient les régisseurs peuvent être autorisés à conserver un fonds de caisse permanent qui apparaît ainsi en solde du compte 545 dont le montant est fixé dans l'acte constitutif de la régie.

◆ Technique comptable :

- Constitution d'un fonds de caisse :

- Débit du compte 545 - régies – opérations de recettes
- Crédit du compte 531 – caisse

- Reversement ou réduction du fonds de caisse :

- Débit du compte 531 – caisse ou du compte 51
- Crédit du compte 545 – régies – opérations de recettes

- Comptabilisation des fonds encaissés transférés par le régisseur :

- Débit du compte 51 ou du compte 53 - Caisse
- Crédit du compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

- A réception des pièces justificatives, comptabilisation des produits perçus par le régisseur

Après vérification des pièces justificatives remises par les régisseurs, les produits correspondants aux recettes encaissées sont constatés ainsi que les éventuels frais bancaires de la régie, liés aux encaissements par carte bancaire ou autre frais relatifs aux instruments de paiement générant des commissions :

- Débit du compte 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
- Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit d'un compte de classe 7 et le cas échéant du compte de TVA collectée (4457x).

Le compte 4721 est régularisé lors de la prise en charge du mandat au débit du compte concerné (627x - Frais bancaires et assimilés concerné, 6685 – Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances, 6688 - Autres charges financières).

Compte 548 - Avances pour menues dépenses

Les avances pour menues dépenses constituent un mode de règlement des dépenses, confiées à un tiers sous la responsabilité de l'agent comptable en dehors de toute régie.

Le compte 548 fonctionne comme le compte 543. Il enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, qui ne peut excéder 300 € est fixé par décision de l'ordonnateur sur avis favorable de l'agent comptable.

◆ Technique comptable :

- Constitution des avances consenties :

- Débit du compte 548 - Avances pour menues dépenses
- Crédit du compte 531 - Caisse

- Comptabilisation des dépenses acceptées au vu des pièces justificatives :

- Débit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit du compte 548 - Avances pour menues dépenses

- Comptabilisation de dépenses rejetées :

- Débit du compte 548 - Avances pour menues dépenses
- Crédit du compte 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement

- Réduction ou suppression d'avances :

- Débit du compte 531 - Caisse
- Crédit du compte 548 - Avances pour menues dépenses

COMPTE 58 – Virements internes

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés.

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse).

Le compte 58 présente les subdivisions suivantes :

581 - Virements internes de comptes

585 - Virements internes de fonds

Compte 581 - Virements internes de comptes

Le compte 581 enregistre des opérations d'ordre. Il est utilisé pour la comptabilisation d'opérations au terme desquelles il doit se trouver soldé, notamment pour la comptabilisation des cessions internes qui enregistrent les échanges entre centres de l'EPLFPA.

Compte 585 - Virements internes de fonds

Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

Ce compte est notamment utilisé par le comptable lors des dégagements de caisse, entre le moment où les fonds sont déposés sur le compte de dépôt et le moment où l'opération apparaît sur le relevé de compte.

◆ Technique comptable :

- Décaissement :

- Débit du compte 585 - Virements internes de fonds
- Crédit du compte 531 – Caisse

Et parallèlement :

- Débit du compte 5151 - Compte DFT
- Crédit du compte 585 - Virements internes de fonds

- Approvisionnement de la caisse :

- Débit du compte 585 - Virements internes de fonds
- Crédit du compte 5151 - Compte DFT

Et parallèlement :

- Débit du compte 531 - Caisse
- Crédit du compte 585 - Virements internes de fonds

COMPTE 59 – Dépréciation des comptes financiers

Le compte 59 est subdivisé comme suit :

590 - Dépréciation des valeurs mobilières de placement

5906 - Dépréciations des obligations

5908 - Dépréciations des autres valeurs mobilières de placement conférant un droit de créance.

Le compte 590 enregistre les dépréciations des valeurs mobilières de placement inscrites au compte 50. La constitution d'une dépréciation et sa reprise sont des opérations budgétaires d'ordre en section de fonctionnement uniquement (émission d'un mandat ou d'un titre sur les comptes 686 ou 786).

◆ Technique comptable :

- Constitution d'une provision :

- Débit du compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges financières
- Crédit du compte 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement.

- Reprise totale ou partielle d'une dépréciation devenue en tout ou partie sans objet, notamment en cas de cession :
 - Débit du compte 590 - Dépréciations des valeurs mobilières de placement
 - Crédit du compte 786 - Reprises sur dépréciations - Produits financiers

CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES

Principes généraux

La classe 6 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les charges par nature qui se rapportent à l'exploitation normale et courante de l'établissement et à sa gestion financière.

Les charges d'exploitation normale et courante sont enregistrées sous les comptes 60 et 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Le compte 68 -Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions- comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation ou financières.

Figure également dans les charges, l'impôt sur les bénéfices (compte 69).

Les charges afférentes à des opérations concernant des exercices antérieurs et qui relèvent de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptable ou de corrections d'erreurs suivent les modalités de comptabilisation décrites au § 1.3.3. Corrections d'erreurs.

Les comptes de classe 6 présentent habituellement un solde débiteur sauf ceux à terminaison 9 qui présentent un solde créditeur.

Les charges de la classe 6 sont enregistrées TTC ou hors taxes, selon le cas (Cf compte 445 - Taxes sur le chiffre d'affaires).

Le seuil unitaire de signification qui permet de distinguer la comptabilisation des dépenses en charges ou en immobilisations (classe 2) est fixé par le conseil d'administration de l'établissement. Les seuils peuvent être définis par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées (Cf. § 3.2.2.1 Les immobilisations).

Dans certains cas particuliers, afin de donner une affectation différente à des dépenses à réimputer, ces dernières sont inscrites :

- soit au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 - Production immobilisée - ou par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée - Transfert de charges (autres que les immobilisations);
- soit au débit d'un autre compte de charges par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée - Transfert de charges imputables à d'autres comptes de charges.

Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer, en classe 6, les différentes charges relatives à des comptes, même lorsqu'elles ont déjà été couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées sont reprises par le crédit du compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions.

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge (service fait) constitue le critère de rattachement de la charge à l'exercice.

Les mouvements qui affectent les comptes de la classe 6 sont initiés par l'ordonnateur en comptabilité budgétaire à partir, d'un mandat pour la dépense et d'un ordre de reversement pour une diminution de la dépense. La réimputation de la dépense est à l'initiative de l'ordonnateur.

Les mandats sont établis puis récapitulés sur le bordereau journal des mandatements émis et adressés à l'agent comptable.

Les procédures rectificatives des dépenses

Si un mandat, déjà pris en charge par l'agent comptable, a été établi pour un montant inférieur aux droits du créancier, il est procédé à l'émission d'un mandat complémentaire, sur l'exercice en cours, traité dans les mêmes conditions que le mandat initial et portant référence à ce dernier.

Lorsque le mandat a été émis à tort, ou pour un montant supérieur aux droits du créancier, le mode de régularisation est différent suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de la dépense correspondante.

- Régularisation avant la clôture de l'exercice

Un ordre de reversement indiquant le motif de l'annulation ou de la réduction et portant référence au mandat erroné est établi. Il est numéroté dans une série unique par exercice et commencée au numéro un. L'ordre de reversement est transmis à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de reversement

Le rétablissement du crédit budgétaire correspondant résulte automatiquement de l'inscription par l'agent comptable du montant de l'ordre de reversement au crédit du compte de la classe 6 qui avait primitivement supporté la dépense, par le débit du compte :

- de tiers primitivement crédité (exemple : 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations), si le mandat n'a pas encore été payé
- du tiers intéressé (exemple : 4098 - Fournisseurs débiteurs - Rabais, remises et ristournes - avoirs non encore reçus, ou par simplification du compte 463 - Autres comptes débiteurs - ordres de recettes à recouvrer, si le mandat a déjà été payé

Sous réserve que l'imputation budgétaire soit rigoureusement la même, il est également possible de procéder par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation. Ce mode de régularisation peut notamment être utilisé en matière de trop-perçu sur traitement.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres de reversement est déduit du total cumulé du dernier bordereau journal des mandats pour donner le total net des charges de l'exercice.

- Régularisation après la clôture de l'exercice

Le compte 7583 s'utilise, par exemple dans le cas où l'EPLEFPA obtient, après la date d'arrêté des comptes, des informations remettant en cause le bien-fondé de la dette.

En dehors des cas de corrections d'erreurs précisées au § 1.3,3 du présent titre, les régularisations correspondant à des corrections d'estimation comptable interviennent sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues et donnent lieu à l'émission d'un titre de recette au compte budgétaire approprié, selon que la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière, ou à des opérations en capital :

- 7583 – Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs ;
- 7683 – Produits financiers provenant de l'annulation des mandats des exercices antérieurs ;
- 7583 – Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs ;
- Compte de classe 2 des opérations en capital mouvementé à l'origine.

Le titre de recette est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des titres de recettes. En contrepartie du crédit au compte budgétaire, l'agent comptable débite le compte 4011 -Fournisseurs-, si le mandat n'a pas été réglé, ou 463 -Ordres de recettes à recouvrer-, dans le cas contraire.

Les erreurs d'imputation de dépenses constatées au cours de l'exercice sont rectifiées dans les écritures de l'ordonnateur et dans celles de l'agent comptable. A cet effet, un certificat de réimputation en double exemplaire, est adressé à l'agent comptable.

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

COMPTE 60 – Achats et variations de stocks

Le compte 60 décrit les achats stockés et non stockés ainsi que les variations de stocks. Il comprend :

- les achats d'approvisionnement à stocker ainsi que de marchandises (comptes 601, 602 et 607) ;
- les variations de stocks (compte 603) ;
- les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606) ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Le compte 60 présente les subdivisions suivantes :

- 601 - Achats d'approvisionnements
- 602 - Achats d'autres approvisionnements
- 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
- 604 - Achats d'animaux
- 605 - Achats de travaux et services incorporés aux produits
- 606 - Achats non stockés de fournitures
- 607 - Achats de marchandises
- 609 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur achats

Compte 601 - Achats de matières premières

Compte 602 - Achats d'autres approvisionnements

Compte 607 - Achats de marchandises

Ces comptes présentent les subdivisions suivantes :

- 601 - Achats d'approvisionnements
 - 6011 - Engrais et amendements
 - 6012 - Semences et plants
 - 6013 - Produits de défense des végétaux
 - 6014 - Aliments du bétail
 - 6015 - Produits de défense des animaux
 - 6016 - Produits de reproduction animale
 - 6017 - Emballages
 - 60171 - Emballages perdus
 - 60175 - Emballages récupérables non identifiables
 - 60177 - Emballages à usage mixte
 - 6018 - Combustibles
- 602 - Achats d'autres approvisionnements
 - 6021 - Carburants et lubrifiants
 - 6022 - Produits d'entretien
 - 6023 - Fournitures d'atelier et de magasin
 - 6024 - Fournitures de bureau
 - 6025 - Fournitures d'atelier pédagogique
 - 6026 - Matériaux divers
 - 6027 - Autres fournitures consommables
 - 6028 - Matières premières
 - 60281 - Denrées alimentaires
 - 60288 - Autres matières premières
- 607 - Achats de marchandises

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes d'achats 601, 602, 607 correspondent aux comptes 301, 302 et 307.

Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous comptes.

Les achats, comme les stocks sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'établissement, dont les modalités d'établissement et de comptabilité avec la nomenclature officielle de biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3.

Les achats sont inscrits au débit des comptes concernés au prix d'achat. Le prix d'achat s'entend généralement du prix facturé, net de taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus. Par mesure de simplification, la dépense peut néanmoins être mandatée pour le montant net, après escompte.

En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières, et que le mandat n'a pas été émis, et que la facture correspondante n'a pas été adressée, il convient pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.

◆ Technique comptable :

- Achats en cours d'exercice :

- Débit du compte concerné : 601 ou 602 ou 607
- Crédit du compte 4011 - Fournisseurs - achats de biens ou de prestations

- Paiement :

- Débit du compte 4011 - Fournisseurs - achats de biens ou de prestations
- Crédit d'un compte de disponibilité

- Opérations de fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières (service fait) mais pas la facture correspondante :

- Débit du compte concerné : 601 ou 602 ou 607
- Crédit du compte 408 Fournisseurs - Factures non parvenues

- Paiement sur l'exercice N+1 :

Cf. les modalités décrites au compte 408

Compte 603 - Variation des stocks

L'utilisation du compte 60 est étendue à la comptabilisation des variations de stocks par ouverture d'un compte 603 dont la ventilation est calquée sur celle des stocks d'approvisionnements : les variations dans l'exercice des comptes 31, 32, 37 sont enregistrées dans les comptes 6031, 6032, 6037.

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 6031 - Variation des stocks d'approvisionnements (à subdiviser comme le compte 601)
- 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (à subdiviser comme le compte 602)
- 6037 - Variation des stocks de marchandises

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032, 6037) concrétisent la différence existante, entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice, et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire, la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, hors dépréciation éventuelle.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial (annulation du stock initial) et crédités de la valeur du stock final (opération d'intégration du stock final). La contrepartie de chaque compte est le compte de stock considéré. Ces opérations constituent des opérations d'ordre budgétaire. Le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice (système de l'inventaire intermittent).

Les soldes des comptes 6037, 6031 et 6032, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises, d'une part, de matières premières et consommables d'autre part.

Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

◆ Technique comptable :

Cf. comptes de la classe 3 correspondants

Compte 604 - Achats d'animaux

Ce compte est utilisé, lorsque le mode de comptabilisation des biens vivants dans le patrimoine de l'établissement (compte 24) n'a pas été retenu.

Compte 605 - Achats de travaux et services incorporés aux produits

Ce compte enregistre les factures des tiers concernant des travaux ou services rendus à l'établissement, directement incorporables (c'est-à-dire immédiatement affectables, sans calcul intermédiaire) aux coûts de production des produits, lorsque l'établissement reste propriétaire des produits concernés. Ce compte est facultatif.

Compte 606 - Achats non stockés de fournitures

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés par l'établissement tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin et dont les existants sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu de l'ordre de reversement émis à cet effet.

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 6061 - Eau
- 6062 - Gaz
- 6063 - Électricité
- 6064 - Carburants et lubrifiants
- 6065 - Eau d'irrigation
- 6066 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6067 - Fournitures et matériel d'enseignement non immobilisé
- 6068 - Autres fournitures non stockées

◆ Technique comptable :

La comptabilisation des comptes de racine 606 est identique à celle des comptes 601, 602 et 607

Compte 607 - Achats de marchandises

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état (voir compte 707 - Ventes de marchandises).

◆ Technique comptable :

La comptabilisation de ce compte est identique à celle des comptes 601, 602 et 607

Compte 609 - Rabais, remises et 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 présente les subdivisions suivantes :

- 6091 - D'approvisionnements
- 6092 - D'autres approvisionnements
- 6094 - D'animaux
- 6095 - De travaux et services incorporés aux produits
- 6096 - De fournitures non stockées
- 6097 - De marchandises
- 6098 - Rabais remises et ristournes non affectés

◆ Technique comptable :

- Constatation du rabais :

- Débit, soit d'un compte de tiers, soit d'un compte de trésorerie
- Crédit du compte 609 pour le montant des dites sommes - ordre de reversement.

Dans le cas de retours sur achats, le compte utilisé est le compte ayant supporté initialement la dépense (classe 6 ou classe 2).

COMPTE 61 – Services extérieurs

Le compte 61 décrit d'une part, les achats de sous-traitance, d'autre part les charges externes, autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance, en relation avec l'investissement.

Le compte 61 présente les subdivisions suivantes :

- 611 - Sous-traitance générale
- 612 - Redevances de crédit-bail
- 613 - Locations
- 614 - Charges locatives et de copropriété
- 615 - Travaux d'entretien et de réparations
- 616 - Primes d'assurance
- 617 - Études et recherches
- 618 - Divers
- 619 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur services extérieurs

Compte 611 - Sous-traitance générale

Sont enregistrés au débit du compte 611 les frais payés aux tiers qui sont chargés par l'établissement d'effectuer pour son compte des opérations ayant pour objet la fabrication, la transformation, le conditionnement des produits et marchandises ou la fourniture de services.

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 soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées redevances, ou loyers.

Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.

Les redevances, ou loyers, doivent être enregistrés au débit de l'un des sous comptes suivants :

- 6122 - Crédit-bail mobilier
- 6125 - Crédit-bail immobilier.

Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit au compte 401 - Fournisseurs. Achats de biens ou de prestations de services, soit au compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.

Le cas échéant, les redevances, ou loyers, qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 - Charges constatées d'avance). Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine (montant de l'option d'achat).

L'information sur le crédit-bail concerne les redevances ou loyers, à compter de l'entrée en jouissance des biens. Elle se traduit :

- au débit du compte de résultat des redevances ou loyers, afférents aux opérations de crédit-bail mobilier d'une part et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier d'autre part présentée au débit du compte subdivisé 612 - Redevances de crédit-bail ;
- dans l'annexe sous la rubrique - Engagements donnés.

Cette information est recommandée sur les engagements reçus (voir la classe 8 : comptes 801 et 802).

Compte 613 - Locations

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, les fermages, loyers des terrains, des plantations, les loyers des baux emphytéotiques et perpétuels, 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 ont été payés au cours de ces derniers ; les loyers échus et non payés à la clôture de l'exercice doivent donc figurer au compte 4686 - Charges à payer.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6131 - Fermages et loyers du foncier
- 6132 - Locations immobilières
- 6134 - Locations d'animaux
- 6135 – Locations mobilières
- 6136 - Mali sur emballages
- 6138 - Autres locations

A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 - charges constatées d'avance-

Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.

Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

Ce compte enregistre tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6141 - Charges locatives du foncier
- 6142 - Charges locatives immobilières
- 6144 - Charges locatives des animaux
- 6145 – Charges locatives mobilières
- 6148 - Autres charges locatives et de copropriété

Compte 615 - Travaux d'entretien et de réparation

En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 157).

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou 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.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6152 - Sur biens immobiliers
- 6155 - Sur biens mobiliers

Compte 616 - Primes d'assurances

Les EPLEFPA peuvent contracter des assurances, pour couvrir leur responsabilité et notamment les risques liés aux élèves et stagiaires lorsque ceux-ci sont hors de l'établissement.

Pour ce qui concerne la couverture des risques liés aux biens, les établissements doivent se conformer aux orientations de la collectivité de rattachement.

Les différents risques qu'il convient de couvrir par une assurance sont étudiés au titre II de la présente instruction.

Ce compte enregistre également les primes d'assurance diverses des exploitations et des ateliers technologiques, autres que celles qui ont un caractère de charges sociales.

Compte 617 - Études et recherches

Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisations, ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (21).

Ils sont susceptibles, dans certaines conditions, d'être inscrits au compte 203 (voir ce compte).

Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation à l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.

Compte 618 - Divers

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses de ressources documentaires, quelle que soit leur forme : abonnements, ouvrages, ouvrages électroniques, de traductions, de frais de colloques, de conférences, de séminaires...

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6181 - Documentation générale et administrative
- 6183 - Documentation technique et pédagogique
- 6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
- 6188 – Autres

Compte 619 - Rabais, remises et ristournes, obtenus sur services extérieurs

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats de sous-traitance et services extérieurs (en relation avec l'investissement) dans les conditions définies pour le compte 609.

COMPTE 62 – Autres services extérieurs

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions du compte 62 lorsqu'elles sont en relation avec l'activité.

Le compte 62 présente les subdivisions suivantes :

- 621 - Personnel extérieur à l'établissement
- 622 - Rémunération d'intermédiaires et honoraires
- 623 - Publicité, publications, relations publiques
- 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnel
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
- 626 - Frais postaux et frais de télécommunications
- 627 - Frais bancaires et assimilés
- 628 - Charges externes diverses
- 629 - Rabais, remises, ristournes, obtenus sur autres services extérieurs

Compte 621 - Personnel extérieur à l'établissement

Sont inscrites à ce compte les sommes versées aux entreprises fournissant de la main-d'œuvre.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6211 - Personnel intérimaire
- 6214 - Personnel prêté à l'établissement

Compte 622 - Rémunération d'intermédiaires et honoraires

Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est-à-dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.

L'imputation au compte 622 - Honoraires, ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Les frais accessoires d'acquisition des immobilisations (frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires et d'officiers ministériels, de frais d'actes...) sont par nature des charges, mais ils font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation.

La règle comptable à observer est la suivante :

- si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de

frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire en conséquence au même compte de la classe 2 où l'acquisition est décrite ;

- si les frais d'acquisition sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation, enregistrement), ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné.

En ce qui concerne les honoraires d'architectes et de bureau d'études afférents à l'acquisition d'une immobilisation, qui sont imposés par la réglementation, et dont l'intervention est essentielle et obligatoire, il convient de les classer en frais accessoires directs à imputer au même compte d'immobilisation.

Le compte 622 enregistre notamment les frais et commissions retenus, facturés par différents intermédiaires ainsi que les frais de transit effectués par des commissionnaires en marchandises.

Les frais engagés auprès d'huissiers pour le recouvrement de créances seront imputés sur ce compte. De même, ce compte enregistre les frais des visites médicales éventuellement engagés par l'EPLEFPA.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6221 - Commissions et courtages sur achats
- 6222 - Commissions et courtages sur ventes
- 6224 - Rémunération des transitaires
- 6225 - Honoraires vétérinaires
- 6226 - Autres honoraires
- 6227 - Frais d'actes et de contentieux
- 6228 - Divers

Compte 623 - Publicité, publications, relations publiques

En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation. Cependant, des dépenses peuvent dans certains cas avoir le caractère de frais de premier établissement notamment lorsqu'elles sont engagées pour créer une marque de fabrique ou lui donner de l'extension. Elles sont alors imputables au compte 201 - Frais d'établissement.

Le compte 623 enregistre notamment les annonces publiées dans le cadre des appels d'offres ainsi que les opérations destinées à faire connaître l'établissement quel que soit le support.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6231 - Annonces et insertions
- 6232 - Échantillons
- 6233 - Foires et expositions
- 6234 - Cadeaux à la clientèle
- 6236 - Catalogues et imprimés
- 6237 - Publications
- 6238 - Divers (pourboires, dons courants...)

Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacement, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises (sous réserve qu'ils ne soient pas déjà décrits au compte 60 par nature utilisé pour comptabiliser la charge) que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les ventes enregistrées au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant au compte 60 correspondant).

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6241 - Transports sur achats
- 6242 - Transports sur ventes
- 6243 - Transports entre établissements ou chantiers
- 6244 - Transports administratifs
- 6245 - Voyages d'études, visites et sorties pédagogiques.

Il vise les dépenses de transport, d'hébergement et de repas d'élèves y compris les charges afférentes aux sorties

scolaires (entrées dans les musées, salles de spectacles, enceintes sportives...)

6247 - Transports collectifs du personnel.

Ce compte ne concerne que les frais payés directement au transporteur pour les transports collectifs du personnel

6248 – Divers

Compte 625 - Déplacements - missions et réceptions

Le compte 625 retrace les frais payés au personnel : frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6251 - Voyages et déplacements du personnel

6252 - Déplacements d'élèves (hors transport collectif)

6254 - Frais d'inscription aux colloques

6255 - Frais de déménagement

6256 - Missions

6257 - Réceptions

Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications

Le compte 626 enregistre les charges afférentes aux frais des services téléphoniques, aux frais d'affranchissements, aux frais liés aux services Internet et autres services spécialisés.

Sont imputés sur ce compte les affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, redevances pour télécommunications et transmission d'informations.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6261- Téléphone et internet

6262 - Affranchissement

Compte 627 - Frais bancaires et assimilés

Ce compte enregistre les charges afférentes aux frais des services bancaires notamment les frais occasionnés par les prélèvements automatiques ou ceux résultant des encaissements par carte bancaire.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)

6275 - Frais sur effets (commissions d'endos, commission sur carte bancaire)

6278 - Autres frais et commissions sur prestations de services

Compte 628 - Charges externes diverses

Ce compte enregistre notamment les cotisations ouvrant droit à un service en contrepartie, les annonces et insertions pour offre d'emploi dans les journaux et les autres frais d'embauche, les frais de formation professionnelle continue ainsi que les frais facturés par les services du Trésor dans le cadre d'une convention de paye à façon.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6281 - Cotisations professionnelles

6283 - Formation continue du personnel de l'établissement

6284 - Frais de recrutement de personnel

6288 - Autres services extérieurs divers

62885 - Facturation des payes à façon

62888 – Autres

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 et d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

A l'exception de la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor public, les établissements assujettis ont la possibilité de s'acquitter des différentes contributions (intitulées taxe ou participation) soit par des versements au Trésor, soit en effectuant, directement ou par l'intermédiaire d'organismes collecteurs, des dépenses libératoires de ces contributions.

Le compte 63 présente les subdivisions suivantes :

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration fiscale)

632 – Charges fiscales sur congés payés

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

634 - Taxes spécifiques sur les produits de l'exploitation

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration fiscale)

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

◆ Technique comptable :

Ces charges sont comptabilisées au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit du compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés.

Compte 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration fiscale)

Est notamment comptabilisée au débit du compte 631, la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor Public, par le crédit du compte 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés ou d'un compte de charge à payer (4386 ou 4486) à la clôture de l'exercice, en période d'inventaire.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration fiscale)

6311 - Taxes sur les salaires

6318 – Autres

Compte 632 – Charges fiscales sur congés payés

Dans le cas exceptionnel, où l'établissement paie des congés payés à des personnels sous contrat de droit privé ou public, les charges fiscales liées à ces congés payés sont comptabilisées au débit du compte 632 par crédit du compte 4482 - Charges fiscales sur congés à payer.

Compte 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

Ce compte enregistre notamment les charges afférentes au versement de transport et à la cotisation au fonds national d'aide au logement (FNAL) prévu par [l'article L813-4 du code de la construction et de l'habitat](#).

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6331 - Versement de transport

6332 – Allocation logement (FNAL)

6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue

6338 - Autres

Compte 634 - Taxes spécifiques sur les produits de l'exploitation

Ce compte enregistre les taxes spécifiques prélevées lors de la commercialisation de certains produits de l'exploitation et les autres contributions notamment les cotisations volontaires obligatoires.

Compte 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration fiscale)

Sont comptabilisés à ce compte, l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dues à l'administration fiscale.

Le compte 635 présente les subdivisions suivantes :

6351 – Impôts directs

63512 - Taxe foncière

63513 – Autres impôts locaux

6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La taxe non déductible afférente à un bien ou à un service doit normalement être considérée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service.

Toutefois, pour les établissements qui n'ont pu, exceptionnellement, enregistrer leurs charges taxes non récupérables comprises (par exemple en cas de régularisation difficilement rattachable à une charge déterminée), il est possible d'enregistrer cette taxe non récupérable sur ce compte.

6353 - Impôts indirects

Parmi ces impôts figurent notamment : le droit de circulation sur les vins, le droit de fabrication et de circulation sur les alcools (à l'exception de la taxe de solidarité sur les alcools qui n'est pas à la charge de l'entreprise), les droits de timbre de régie (achat de capsules, congés, acquits à caution, etc.).

6354 - Droits d'enregistrement et de timbre

6358 – Autres droits

Compte 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

Ce compte enregistre les impôts et taxes dus notamment à des organismes internationaux.

COMPTE 64 – Charges de personnel

Les charges de personnel sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement et par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de Sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales...

Le compte 64 présente les subdivisions suivantes :

641 - Rémunérations du personnel salarié

642 - Rémunération particulière du personnel enseignant

643 - Rémunérations diverses

644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions

645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance

646 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance non agricole

647 - Autres charges sociales

648 - Autres charges de personnel

Le schéma comptable de la comptabilisation de la paye est présenté de manière chronologique dans les schémas d'écriture n°18-1 et 18-2 du chapitre 5.

◆ Technique comptable :

- Enregistrement des éventuelles avances et acomptes :

- Débit du compte 425 Personnels -Avances et acomptes
- Crédit du compte de disponibilités

- Enregistrement des rémunérations nettes et des charges salariales :

- Débit du compte 641 et/ou 642 et/ou 643 et/ou 644 et/ou 648 (mandat)
- Crédit du compte 421 - Personnel - Rémunérations dues
- Crédit de la subdivision du compte 431 - Sécurité Sociale
- Crédit de la subdivision du compte 437 - Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

- Enregistrement des retenues sur salaires :
 - Débit du compte 421 - Personnel - Rémunérations dues
 - Crédit du compte 425 Personnels -Avances et acomptes-, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
 - Crédit du compte 427- Personnel - Oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
 - Crédit du compte 442 – État – Prélèvement à la source
- Comptabilisation des charges patronales :
 - Débit des comptes 645 ou 646 ou 647 ou 648 (mandat)
 - Crédit des subdivisions du compte 431 Sécurité sociale
 - Crédit des subdivisions du compte 437 Autres organismes sociaux
- Règlement du montant net à payer :
 - Débit du compte 421 - Personnel - Rémunérations dues
 - Débit des subdivisions du compte 431 Sécurité sociale et du compte 437 Autres organismes sociaux
 - Crédit du compte de disponibilités

◆ Technique comptable spécifique :

- Comptabilisation des jours de congés reportés sur l'exercice suivant hors CET : compte 6412 – Congés payés Se reporter aux commentaires des comptes 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer 4382 et 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
- Comptabilisation des rémunérations avancées par l'établissement à ses personnels pour le compte de la sécurité sociale -comptes 641 à 644
Se reporter aux commentaires du compte 4387 - Produits à recevoir-

-Intéressement des salariés compte 6482

Le compte 6482 est débité avant la clôture définitive de l'exercice par le crédit du compte 4286 - Autres charges à payer, du montant de l'intéressement qui sera susceptible d'être versé aux salariés après décision du conseil d'administration statuant sur les résultats de l'exercice considéré. La justification de ce compte repose sur un état nominatif donnant la ventilation des montants prévisionnels retenus. Le mandat est établi à l'ordre du ou des tiers concerné(s). Il sera traité selon la technique de l'extourne. Se reporter aux commentaires du compte 4286 - Autres charges à payer.

Compte 641 - Rémunération du personnel salarié

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6411 - Salaires
 - 64111 - Personnel de service
 - 64112 - Personnel des exploitations agricoles et des ateliers technologiques
 - 64113 - Personnel administratif
 - 64114 - Personnel enseignant
- 6412- Congés payés (subdivisions identiques à celles du compte 6411)
- 6413 - Primes et gratifications (subdivisions identiques à celles du compte 6411)
- 6414 - Indemnités et avantages divers (subdivisions identiques à celles du compte 6411)
- 6418 – Autres rémunérations du personnel

Cas particulier des avantages en nature

Pour éviter une double inscription en charge, l'enregistrement en débit du compte 6418 s'effectue en contrepartie d'un crédit :

- soit du compte de charge par nature initialement utilisé (ex : 613 pour une location, 616 pour l'assurance ...) lorsque la charge de fonctionnement initiale a été payée par l'établissement ;
- soit du compte 791 - Transferts de charges d'exploitation - lorsque la charge n'a pas été supportée financièrement ou qu'elle ne l'a été que partiellement (cas des avantages calculés de manière forfaitaire par exemple).

Compte 642 - Rémunération particulière du personnel enseignant

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6421 - Emplois gagés
- 6428 – Autres

Compte 643 - Rémunérations diverses

Ce compte fonctionne comme le compte 641

Compte 644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions

Ce compte fonctionne comme le compte 641.

Il présente les subdivisions suivantes :

- 6445 - Rémunérations du personnel sous contrat aidé
- 6446 -Assistant d'éducation et AESH (Accompagnant d'Elève en Situation de Handicap)
- 6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions

Compte 645 - Charges de Sécurité sociale et de prévoyance

Ce compte est débité par le crédit des comptes 431 - Sécurité sociale, et 4374 - autres organismes sociaux pour le montant des charges patronales à verser.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6451 - Cotisations à la Mutualité sociale agricole
- 6452 - Cotisations aux mutuelles
- 6453 - Cotisations aux caisses de retraite (CAMARCA)
- 6454 - Cotisations aux caisses de chômage
- 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

Compte 646 – Charges sociales et de prévoyance non agricole

Ce compte fonctionne comme le compte 645.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6461 - Sécurité sociale
- 6462 - Mutuelles
- 6463 - Caisses de retraite (IRCANTEC)
- 6464 - Cotisations aux assurances chômage
- 6468 - Autres organismes sociaux

Compte 647 - Autres charges sociales

Ce compte fonctionne comme le compte 645.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6474 - Versements aux œuvres sociales
- 6475 - Médecine du travail, pharmacie
- 6478 - Autres charges sociales diverses

Compte 648 - Autres charges de personnel

Ce compte fonctionne comme le compte 645.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6481 - Indemnisation du chômage
- 64816 - Allocations perte d'emploi
- 64818 – Autres
- 6482 - Intéressement des salariés

COMPTE 65 – Autres charges de gestion courante

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte 65, comprennent :

- les transferts à des collectivités ou à divers organismes ;
- les charges spécifiques, dont les bourses attribuées par l'EPLEFPA (dispositif d'intervention pour le compte de l'établissement – cf. compte 657) ;
- d'autres charges de gestion courante, dont les contributions entre services de l'établissement.

Le compte 65 présente les subdivisions suivantes :

651 - Redevances pour brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

653 - Cotisations au fonds commun de l'hébergement et de la restauration

654 – Pertes sur créances irrécouvrables

655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)

656 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

657 - Charges spécifiques - subventions accordées au titre de la gestion courante

658 - Charges diverses de gestion courante

Compte 651 - Redevances pour brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Il comptabilise les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, notamment :

- les dépenses au titre de logiciels informatiques qui ne relèvent pas d'un compte de classe 2 et également les dépenses liées aux mises à jour des applications acquises sur ce même compte ;
- les droits versés au centre français d'exploitation du droit de copie (CFC), ainsi que les autres sommes versées aux sociétés de droits d'auteur, telles la SCPA (société civile des producteurs associés) ou la SACEM (société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique) au titre des droits liés, par exemple, à l'organisation de spectacles ou à l'utilisation de musiques d'attente téléphonique.

Compte 653 - Transfert à des collectivités ou à divers organismes

Le compte 653 enregistre notamment, les versements effectués à une collectivité territoriale, à un fonds académique, à une association, ...

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

6533 - Cotisations au fonds commun de l'hébergement et de la restauration

6534 – Subventions aux associations

6535 – Financement d'immobilisations non contrôlées

6538 – Divers autres transferts

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision du compte 653
- Crédit du compte 4661 - Mandats à payer

◆ Technique comptable spécifique :

Compte 6533- Cotisations au fonds commun de l'hébergement et de la restauration.

(Cf. le fonctionnement du compte 4673 - Fonds commun des services d'hébergement et de restauration).

Comptes 654 – Pertes sur créances irrécouvrables

Les pertes sur créances irrécouvrables, qu'il s'agisse d'admissions en non-valeur ou de remises gracieuses, sont enregistrées au débit du compte 654. Le cas particulier d'abandon par l'établissement d'une créance à titre gracieux a pour effet de libérer le débiteur des sommes qui lui sont réclamées. La créance est alors soldée en contrepartie du compte 654.

◆ Technique comptable :

- Constatation du caractère douteux de la créance :
 - Débit 416 Clients douteux ou litigieux
 - Crédit 411 Clients
- Comptabilisation du recouvrement partiel de la créance :
 - Débit compte de disponibilités
 - Crédit 416 Clients douteux ou litigieux
- Constatation de la dépréciation pour la quote-part de la créance douteuse H.T :
 - Débit 6817 Dotations aux dépréciations des actifs circulants
 - Crédit 491 Dépréciation des comptes de clients et comptes rattachés
- Comptabilisation de la quote-part de la créance devenue irrécouvrable (créance admise en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse) :
 - Débit 654 Pertes sur créances irrécouvrables
 - Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services si mise en œuvre de la récupération de la TVA collectée selon les modalités de [l'article 272 du CGI](#)
 - Crédit 416 Clients douteux ou litigieux
- Reprise de la dépréciation devenue sans objet :
 - Débit 491 Provisions pour dépréciation des comptes de clients
 - Crédit 7817 Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)

En cas d'encaissement relatif à une créance admise en non-valeur, le produit est enregistré au compte 7584 - contentieux.

Compte 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les coparticipants à des opérations faites en commun dans le cadre de communautés d'intérêt

Il s'agit d'opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt.

Ce compte enregistre à son débit, par le crédit du compte 458 - Associés - opérations faites en commun et en GIE :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement non support, sa participation aux pertes ;
- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement support, le montant des bénéfices répartis aux associés non gérants.

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 655 - quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- Crédit du compte 458 - opérations faites en commun et en GIE

Compte 656 - Valeur comptable des éléments d'actifs cédés

Compte 6561 (immobilisations incorporelles),

Compte 6562 (immobilisations corporelles hors biens vivants),

Comptes 6564 (immobilisations corporelles biens vivants)

Ces 3 trois comptes concernent les cessions des éléments d'actifs non financiers, y compris les animaux.

Ils sont débités du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actifs non financiers cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2. Le produit généré par la cession est inscrit au compte 756 « Produits des cessions d'éléments d'actif ».

◆ Technique comptable :

- Débit subdivision intéressée du compte 656, pour la valeur nette comptable (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués
- Crédit compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé

En complément, reprise des éventuelles dépréciations :

- Débit 29x - Dépréciation des immobilisations (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit 7813 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles (titre de recettes)

Et reprise et sortie des éventuels financements rattachés à l'actif cédé :

- Débit 1049x ou 1349 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit 7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (titre de recettes)

Sortie du financement du bilan (opération d'ordre non budgétaire) :

- Débit 1041x ou 134x - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
- Crédit 1049x - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs

Nota bene : pour l'écriture complète de cession d'une immobilisation, se reporter aux commentaires du compte 462 Créances sur cessions d'immobilisation

Compte 6566 – Valeur comptable des immobilisations financières cédées

Ce compte est utilisé pour enregistrer les cessions d'immobilisations financières :

- participations et créances rattachées à des participations (Cf. compte 26),
- titres immobilisés de l'activité de portefeuille (Cf. comptes 271 et 272).

◆ Technique comptable

Cessions d'immobilisations financières pour le prix de la cession :

- Débit du compte 462 – créances sur cession d'immobilisation
- Crédit du compte 7566 – produits des cessions des immobilisations financières (titre de recettes)

Simultanément, sortie du bien de l'inventaire pour la valeur d'acquisition :

- Débit du 6566 – Valeurs comptables des immobilisations financières cédées (mandat)
- Crédit du compte d'immobilisation intéressé (comptes 26 ou 27) (opération non budgétaire)

Encaissement du montant de la cession :

- - Débit du compte de disponibilité,
- - Crédit du compte 462 – créances sur cessions d'immobilisation

Nota bene : A l'inverse des immobilisations qui sont toujours à long terme, les valeurs mobilières de placement (VMP) sont toujours considérées comme du court terme. En ce qui concerne les VMP, les cessions sont constatées au moyen des compte 6671 « Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » en cas de moins-value ou du compte 7671 « produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement » en cas de plus-value.

Compte 657 - Charges spécifiques

Ce compte enregistre les charges spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charges par nature, notamment les aides à destination des familles ou des élèves ou des étudiants lorsqu'elles sont octroyées par l'établissement qui dispose d'une marge de manœuvre dans les conditions d'attributions ou encore d'une marge d'appréciation dans la prise de décision. Par exemple, il dispose d'un plein pouvoir de décision et endosse la responsabilité du dispositif. Ces financements correspondent alors à des dispositifs d'intervention pour compte propre (la distinction avec un dispositif d'intervention pour le compte de tiers est précisée au commentaire du compte 4431).

En revanche, lorsque l'établissement agit comme un intermédiaire dans un dispositif d'intervention et qu'il ne dispose d'aucune marge de manœuvre dans les conditions d'attributions (ex : il ne détermine ni les critères d'attribution, ni les

modalités de calcul de l'aide et ne prend aucune décision concernant le choix des bénéficiaires), il s'agit d'un « dispositif d'intervention pour compte de tiers », l'établissement le met en œuvre au profit du tiers financeur. Dans ce cas, les opérations sont comptabilisées en comptes de tiers (non retracées dans les charges de l'établissement redistributeur cf. compte 4431 et 4678).

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour son propre compte, l'établissement constate juridiquement les droits et obligations liés au dispositif et comptabilise les charges au titre des aides distribuées au bénéficiaire final et les éventuels produits qui en résultent (financements dédiés). Par conséquent, la réalisation des opérations liées aux dispositifs d'intervention pour compte propre impacte le compte de résultat et le budget de l'établissement.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6571 - Bourses accordées par l'établissement
- 6572 - Dotation d'équipement des élèves et apprentis
- 6574 - Bourses accordées par l'État
- 6577 - Aide sociale en faveur des élèves (F.S.L)
- 6578 - Autres charges spécifiques-autres bourses ou aides

◆ Technique comptable :

Le compte concerné est débité par le crédit du compte 4661 du montant des bourses ou aides dues. Le schéma comptable est présenté dans les schémas d'écritures n°13-1 et 13-2.

Compte 658 - Divers autres charges

Le compte présente les subdivisions ci-dessous.

Compte 6581 – Pénalités

Compte 65811 – Pénalités sur contrats ou conventions

Ce compte enregistre les pénalités supportées par l'organisme lorsque dans le cadre d'une prestation effectuée ou d'une vente réalisée, il subit une réduction sur le prix pour inobservation des délais ou des spécifications prévues au contrat. Ce compte enregistre également les sanctions pour défaut de paiement dans les délais (intérêts moratoires, indemnité forfaitaire).

Compte 65812 – Pénalités, amendes fiscales ou pénales

Ce compte permet la comptabilisation des pénalités et des majorations ou intérêts de retard (fiscales ou sociales), notamment en cas de retard de paiement de certains impôts ou cotisations sociales. Les amendes et les pénalités fiscales sont des pénalités d'assiette ou de recouvrement. Les amendes et les pénalités sociales sont des sanctions pécuniaires en matière de sécurité sociale et de réglementation du travail.

Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Ce compte enregistre les opérations d'annulation de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections d'erreur décrites au § 1.3.3.

Il s'agit par exemple de cas où l'établissement obtient des informations, après la date d'arrêté des comptes, remettant en cause le bien-fondé de la créance. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la créance, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

◆ Technique comptable :

1°) Cas d'un titre de recette qui n'a pas été recouvré :

-Exercice N (pour mémoire) :

- Débit 41x - Clients et comptes rattachés
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7

-Exercice N+1 : Régularisation suite au constat d'une erreur matérielle par l'ordonnateur :

- Débit 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- Crédit du compte 41x - Clients et comptes rattachés

2°) Cas d'un titre de recette qui a été recouvré :

-Exercice N (pour mémoire) :

- Débit 41x - Clients et comptes rattachés
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7

-Et :

- Débit classe 5
- Crédit 41 - Clients et comptes rattachés

-Exercice N+1 : régularisation, suite au constat d'une erreur matérielle, au vu d'un mandat de paiement émis par l'ordonnateur :

- Débit 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- Crédit 4664 - Excédents de versements à rembourser

-Et remboursement :

- Débit 4664 - Excédents de versements à rembourser
- Crédit classe 5.

Compte 6584 – Déficits (RGP) ou débits (RPP avant 2023)

65841 – Débits admis en décharge ou remise gracieuse (RPP)

◆ Technique comptable :

Ce compte est débité du montant admis en décharge ou en remise gracieuse par le crédit de la subdivision intéressée du compte 429 « déficits et débits des comptables et régisseurs ».

Les débits prononcés avant 2023 à l'encontre de l'agent comptable et des régisseurs produisent des intérêts jusqu'à la date de leur règlement (constatés au 7584 « Contentieux »). S'ils font l'objet d'une remise gracieuse, ils sont inscrits au débit du compte 65848 « intérêts » par le crédit du compte 4296 « redevables d'intérêts sur débits ».

65842 – Déficits sur opérations de gestion (RGP)

Ce compte permet de constater à l'appui d'un mandat de paiement les déficits à la charge de l'établissement dans le cadre de la responsabilité des gestionnaires publics mise en œuvre à compter du 1^{er} janvier 2023 (cf commentaire du compte 461).

Compte 6585 – Dons, libéralités

Ce compte enregistre les dons et libéralités effectués par l'établissement

Compte 6588 – Autres charges diverses

65881 - Charges relatives aux exercices antérieurs

65882 - Echanges internes autres que cessions internes

Ce compte enregistre les échanges internes de l'établissement autres que les cessions internes (cf. les comptes 18 et 7588)

65888 - Autres

◆ Technique comptable :

Le compte concerné est débité par le crédit du compte 4661 - Mandats à payer -.

COMPTE 66 – Charges financières

Les charges financières comprennent notamment outre les charges d'intérêt, les escomptes accordés, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaies étrangères, les charges constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement ou d'immobilisations financières.

Le compte 66 présente les subdivisions suivantes :

661 - Charges d'intérêts

664 - Pertes sur créances liées à des participations

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges sur opérations de cessions des éléments financiers

668 - Autres charges financières.

Compte 661 - Charges d'intérêts

Il enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

6611 - Intérêts des emprunts et dettes

6615 - Intérêts des dettes rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles - autres que les établissements de crédit

6618 - Autres charges d'intérêts

Ce compte retrace les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dus sur les opérations de fonctionnement effectuées par l'établissement.

Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les indemnités forfaitaires pour frais de recouvrement sont comptabilisés au même compte que l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée. Les intérêts courus non échus sur emprunts sont comptabilisés, en fin d'exercice, au compte 6611 par le crédit du compte 1688 - Intérêts courus (cf. commentaire du compte 16).

Compte 664 - Pertes sur créances liées à des participations

Le compte 664 enregistre les créances irrécouvrables liées à des participations

Compte 665 - Escomptes accordés

La notion d'escompte est liée à celle de délai normal de règlement tel qu'il doit être prévu dans les conditions générales de vente. Ainsi, il y a véritable escompte si la réduction de prix est accordée lorsque le règlement intervient avant la date résultant de l'application des conditions générales de vente. Elle constitue une charge financière.

Le compte 665 est débité du montant des escomptes accordés par l'établissement par le crédit de la subdivision intéressée du compte 411 – Clients.

Compte 666 - Pertes de change

Le compte enregistre les pertes de change supportées par l'établissement au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existante entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement par l'établissement sur des opérations courantes ou sur des opérations en capital (cf. les commentaires des comptes 476 et 477).

Compte 667 - Charges sur opérations de cessions des éléments financiers

Le compte 6671 enregistre les charges nettes résultant des cessions de valeurs mobilières de placement.

◆ Technique comptable :

Cf. technique comptable présentée au compte 465

Compte 668 - Autres charges financières

Ce compte enregistre les charges provenant de l'annulation d'ordres de recettes relatifs à la gestion financière des exercices antérieurs qui ne relèvent pas des corrections d'erreurs décrites au § 1,3,3 ainsi que les commissions prélevées par l'Agence nationale pour les chèques vacances pour l'encaissement de chèques vacances.

Le compte présente les subdivisions suivantes :

- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- 6685 – Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances
- 6688 - Autres charges financières diverses.

COMPTE 68 – Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions deux catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

- 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation
- 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières

Compte 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation

Le compte 681 est subdivisé afin d'identifier les différents types de dotations pour amortissement, pour risques et charges d'exploitation ou dépréciations de l'actif circulant.

Le compte 681 présente les subdivisions suivantes :

- 6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68111 - Immobilisations incorporelles
 - 68112 – Immobilisation corporelles (hors biens vivants)
 - 68114 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
- 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir
- 6813 – Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
- 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation
- 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 68161 - Immobilisations incorporelles
 - 68162 - Immobilisation corporelles (hors biens vivants)
 - 68164 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
- 6817 – Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
 - 68173 - Stocks et encours
 - 68174 - Créances

Compte 6811 - Dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

Le compte 6811 présente les subdivisions suivantes :

- 68111 - Immobilisations incorporelles
- 68112 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 68114 - Immobilisations corporelles (biens vivants)

◆ Technique comptable :

- Débit des subdivisions intéressées du compte 6811 (mandat)
- Crédit des subdivisions intéressées du compte 28, du montant respectif des dotations aux amortissements de l'exercice (opération d'ordre non budgétaire)

Les règles et méthode de comptabilisation des amortissements sont précisées au chapitre 3 (§ 3.2.3).

Compte 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir

Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt ou de diverses commissions dues aux intermédiaires financiers (Cf. compte 481).

◆ Technique comptable :

À la fin de l'exercice N d'enregistrement de l'emprunt (titre aux comptes racines 16), enregistrement des charges à répartir sur plusieurs exercices :

- Débit du compte 481 - Frais d'émission des emprunts
- Crédit du compte 791 - Transferts de charges d'exploitation (titre)

À la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des frais d'émission d'emprunt incombant à cet exercice :

- Débit du compte 6812 - Dotations aux amortissements des charges de fonctionnement à répartir (mandat)
- Crédit du compte 481 - Frais d'émission des emprunts.

Compte 6813 – Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

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

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 6813 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs (mandat)
- Crédit du compte 1049x - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 1349x - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État (opération d'ordre non budgétaire).

Compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 6815 (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 15 -Provisions pour risques et charges- (opération d'ordre non budgétaire)

Compte 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles

Le compte 6816 présente les subdivisions suivantes :

- 68161 - Immobilisations incorporelles
- 68162 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 68164 - Immobilisations corporelles (biens vivants)

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 6816 (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 29 - Dépréciation des immobilisations- (opération d'ordre non budgétaire)

Compte 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants

Le compte 6817 présente les subdivisions suivantes :

68173 - Stocks et en cours

68174 – Créances

◆ Technique comptable :

- Débit subdivision intéressée du compte 6817 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 39 -Dépréciation des stocks et en cours-
ou :
- Crédit subdivision intéressée du compte 49 -Dépréciation des comptes de tiers-

Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières

Le compte 686 présente les subdivisions suivantes :

6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

6868 - Autres dotations

Compte 6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs

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

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 6863 - Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs (mandat)
- Crédit du compte 1049x - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État (opération d'ordre non budgétaire)
- ou :
- Crédit du compte 1349x - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État (opération d'ordre non budgétaire)

Compte 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 6865 - (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 15 Provisions pour risques et charges (opération d'opération non budgétaire)

Compte 6866 - Dotations aux dépréciations des éléments financiers

Compte 68662 - Immobilisations financières

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 68662 (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 296 Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations (opération d'ordre non budgétaire)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 297 Dépréciations des autres immobilisations financières (opération d'ordre non budgétaire).

Compte 68665 - Valeurs mobilières de placement

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 68665 - Valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 59 Dépréciations des valeurs mobilières de placement.

COMPTE 69 – Impôts sur les bénéfices et assimilés

Compte 695 - Impôts sur les bénéfices

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables. Des subdivisions permettent, le cas échéant, d'identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.

◆ Technique comptable :

Cf. technique comptable du compte 4444.

CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS

Principes généraux

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer, dans l'exercice, les produits par nature qui se rapportent à :

- l'exploitation normale et courante de l'établissement ;
- sa gestion financière.

Les produits sont classés selon qu'ils sont liés à l'exploitation normale et courante de l'établissement ou à sa gestion financière :

- les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés sous les comptes 70 à 75 ;
- les produits liés à la gestion financière de l'établissement figurent sous le compte 76.

Le compte 78 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions, comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation ou financières.

Figurent également dans les produits, les comptes permettant de répartir sur plusieurs exercices ou de transférer à des comptes du bilan des charges de la classe 6 (compte 79 - Transfert de charges).

Les produits afférents à des opérations concernant les exercices antérieurs relevant de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptable ou de corrections d'erreurs suivent les modalités de comptabilisation décrites au § 1.3.3. Corrections d'erreurs.

Les produits de la classe 7 sont enregistrés TTC ou hors taxes, selon le cas (division ou nature de la charge) (voir compte 445 - Taxes sur le chiffre d'affaires).

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'établissement. Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'établissement, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

Les mouvements qui affectent les comptes de la classe 7 sont initiés par l'ordonnateur en comptabilité budgétaire à partir : d'un titre de recette pour la recette, d'un ordre de réduction, pour l'annulation totale ou partielle du titre de recette. La réimputation de la recette est à l'initiative de l'ordonnateur lorsqu'elle concerne un domaine ou une activité.

Les titres de recettes sont établis, récapitulés sur le bordereau d'émission et adressés à l'agent comptable dans les conditions précisées au titre II.

Les procédures de régularisation pour les recettes

Les erreurs dans les bases de calcul ou dans les décomptes d'un titre de recette ou les changements d'estimation donnent lieu, au cours du même exercice, lorsqu'elles se traduisent par une différence en moins, à l'émission d'un titre complémentaire traité dans les mêmes conditions que le titre original auquel il est fait référence.

Lorsqu'il s'agit de modifier une estimation entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés, suite à l'obtention d'informations nouvelles non disponibles lors de la prise en charge du titre de recette, la méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de l'ordre de recette correspondant.

- Régularisation avant la clôture de l'exercice

Lorsque la régularisation intervient avant la clôture de l'exercice, un ordre de réduction ou d'annulation de recette est établi indiquant le motif de l'annulation et portant référence au titre de recette erroné.

Il est numéroté dans une série unique par exercice, commencée au n° 1, et revêtu de la mention "Réduction" ou "Annulation" portée de façon très apparente.

L'ordre est transmis à l'agent comptable à l'appui d'un bordereau d'émission des ordres de réductions ou d'annulations de recettes. L'agent comptable débite le compte qui avait enregistré la recette par le crédit du compte :

- 4664 - Excédents de versements à rembourser, si le titre avait été recouvré
- de tiers primitivement débité, dans le cas contraire (exemple : 411 ou 412)

En fin d'exercice, le total des bordereaux des ordres de réductions ou d'annulations de recettes est déduit du total cumulé du dernier bordereau d'émission des ordres de recettes pour donner le total net des produits pris en charge par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

- Régularisation après la clôture de l'exercice

A titre liminaire, il est rappelé que les corrections d'erreurs résultant de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée d'informations fiables à la date de confection des états financiers (ex : erreurs de calcul, erreurs dans l'application des méthodes comptables, négligences ...) relèvent des dispositions décrites au § 1.3. Changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et corrections d'erreurs. En dehors de ces cas (par exemple, changements d'estimations comptables résultant du manque d'informations disponibles lors de la publication des états financiers de l'exercice antérieur), une charge annuelle est constatée.

La régularisation, après la clôture de l'exercice, donne lieu à l'émission d'un mandat, au nom de l'agent comptable, émis par l'ordonnateur sur les crédits du chapitre approprié. Son imputation dépend de la nature de l'opération régularisée : compte 6583 « Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » lorsque la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement ou compte 6683 « Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » lorsque la régularisation se rattache à la gestion financière. Les régularisations des opérations exceptionnelles ou des opérations en capital (comptes de classe 1 des opérations mouvementées initialement) donnent lieu également à un suivi sur les imputations dédiées.

Le mandat, auquel est annexé le justificatif d'annulation, est adressé à l'agent comptable.

En contrepartie du débit au compte budgétaire, l'agent comptable crédite le compte de tiers primitivement débité, si le titre n'a pas été recouvré, ou le compte 4664 - Excédents de versement à rembourser, dans le cas contraire.

COMPTE 70 – Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Les montants des ventes, des prestations de service, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708. Le compte 70, corrigé de l'incidence du compte 709 représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Le compte 70 présente les subdivisions suivantes :

- 701 - Vente de produits hors exploitation agricole
- 702 - Vente de produits (intermédiaires et finis) des exploitations agricoles
- 703 - Ventes de produits résiduels
- 704 - Ventes d'animaux
- 705 - Études
- 706 - Prestations de services
- 707 - Ventes de marchandises
- 708 - Produits des activités annexes
- 709 - Rabais, remises et ristournes, accordés par l'établissement

Les ventes sont classées en fonction d'une nomenclature dont les modalités d'établissement et de compatibilité avec celles des biens et des services, énoncées précédemment dans les comptes de la classe 3, sont identiques.

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes, sont enregistrés au crédit de la subdivision concernée des comptes 701 à 708 par le débit d'un compte de classe 4. Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur

la facture elle-même. Les rabais et remises accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés ».

Les ports facturés en cas de vente « au départ » sont inscrits au compte 7085, notamment si la facturation correspond au coût du service rendu par l'entreprise ou lorsque le montant du port indiqué sur la facture est différent de la somme versée au transporteur.

Lorsqu'il s'agit de la récupération de débours avancés pour le compte de clients, il est admis de créditer le compte 6242 « Transports sur ventes » qui a été préalablement débité. En revanche, ils correspondent à un élément du prix de vente dans le cas où il est stipulé qu'il s'agit d'une vente « à l'arrivée ».

A la fin de l'exercice, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contrepartie du crédit du compte 487 -Produits constatés d'avance-. Les ventes imputables à l'exercice en cours et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies sont portées au crédit du compte 70 par le débit du compte 418 - Clients- Ordres de recettes à établir-.

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision intéressée du compte 41 - Clients et comptes rattachés
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 70 (titre de recettes)

Compte 701 - Vente de produits hors exploitation agricole

Le compte 701 présente les subdivisions suivantes :

- 7011 - Produits des ateliers pédagogiques
- 7012 - Cours polycopiés
- 7013 - Publications
- 7018 - Autres produits

Compte 702 - Vente de produits (intermédiaires et finis) des exploitations agricoles

Le compte 702 présente les subdivisions suivantes :

- 7021 - Produits végétaux
- 7022 - Produits animaux
- 7023 - Produits transformés

Exemples de produits à classer dans ces comptes :

- compte 7021 - Produits végétaux- : céréales, plants de pépinières, produits maraîchers, fourrages sur pied ou récoltes ;
- compte 7022 - Produits animaux- : lait, laine, œufs ;
- compte 7023 - Produits transformés- : produits obtenus par le prolongement normal de l'activité agricole - vins, alcools, fromages.

Compte 703 - Ventes de produits résiduels

Exemple de produits à classer dans ces comptes :

- compte 703 - Vente de produits résiduels : déchets ou rebuts de fabrication - paille, fumier, lisier, fromages mal conformés destinés à la fonte, sérums de fromagerie.

Compte 704 - Ventes d'animaux

Exemple de ventes à classer dans ces comptes :

- compte 704 - Vente d'animaux : ce compte est utilisé si le compte 24 n'a pas été initialement servi.

Compte 705 - Études

Compte 706 - Prestations de services

Le compte 706 présente les subdivisions suivantes :

- 7061 - Produits scolaires - pensions des élèves et des étudiants
- 7062 - Produits scolaires - droits de scolarité
 - 70621 - Droits de scolarité
 - 70622 - Droits de concours
- 7063 - Hébergement (hôtes de passage, apprentis, stagiaires)
- 7064 - Repas fournis
- 7065 - Travaux et services spécifiques liés à la spécialité de l'établissement
 - 70651 - Prestations de formation continue
 - 70652 – Contribution des participants
 - 706521 - Contribution des stagiaires de la formation continue
 - 706522 - Contribution des apprentis
 - 70653 - Contributions de centres supports ou mutualisateurs (ex : CFA départemental ou régional)
 - 70654 – Produits liés aux financements de l'apprentissage
 - 706541 – Formation contrat d'apprentissage
 - 706542 – Premier équipement pédagogiques
 - 706543 – Mobilité internationale des apprentis
 - 706548 - Autres
 - 70658 – Autres contributions

Compte 7065 - Travaux et services spécifiques liés à la spécialité de l'établissement

Ce compte enregistre les produits relatifs à la formation. Le compte 70654 enregistre notamment les produits de la formation relatifs aux contrats d'apprentissage. Ses subdivisions permettent de distinguer les financements de la formation à proprement parler des apprentis (706541 - Formation contrat d'apprentissage » - des financements des frais annexes à la formation des apprentis, tels que les frais de premier équipement pédagogique (compte 706542).

Compte 7066 - Travaux et services spécifiques liés à la spécialité de l'exploitation

Le compte 7066 enregistre les sommes facturées à raison des travaux effectués dans le cadre normal de l'activité, notamment : prise en pension d'animaux, entraînement de chevaux, produits de saillies.

Compte 7068 - Autres prestations de service

Ce compte est subdivisé en :

- 70681 – Blanchissage
- 70682 - Frais médicaux et pharmaceutiques
- 70688 - Prestations diverses

Compte 707 - Ventes de marchandises

Bien que l'objet des différentes activités d'un établissement d'enseignement agricole ne soit pas d'acheter des biens pour les revendre en l'état, ce compte doit être utilisé dans des cas particuliers notamment, dans le cadre pédagogique d'une formation des apprenants pour la vente de produits achetés, en cas d'insuffisance de production, pour respecter un contrat de livraison ou pour des rétrocessions de matières premières et fournitures achetées par l'établissement.

Les marchandises achetées sont comptabilisées au compte 607 – Achats de produits - et éventuellement stockées au compte 307 -Produits -

Compte 708 - Produits des activités annexes

Le compte 708 présente les subdivisions suivantes :

- 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
 - 70811 - Repas
 - 70812 - Téléphone
 - 70818 - Autres produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
- 7083 - Locations diverses

- 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
- 7085 - Ports et frais accessoires facturés
- 7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés
- 7088 - Autres produits d'activités annexes.

Compte 709 - Rabais, remises et ristournes, accordés par l'établissement

Le compte 709 présente les subdivisions suivantes :

- 7091 - Sur ventes de produits hors exploitation agricole
- 7092 - Sur ventes de produits de l'exploitation agricole
- 7093 - Sur ventes de produits résiduels
- 7094 - Sur ventes d'animaux
- 7095 - Sur études
- 7096 - Sur prestations de services
- 7097 - Sur ventes de marchandises
- 7098 - Sur produits des activités annexes

COMPTE 71 – Variation d'inventaire de biens vivants, en cours de production, de biens et de services produits

La production stockée est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice). Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.

Le compte 71 est subdivisé en compte 713 - Variation d'inventaire : biens vivants non immobilisés, en cours de production de biens et de services, produits.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes 31 à 37 (se reporter aux commentaires de ces comptes).

Le solde du compte 713 concrétise la différence existante entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice en cours et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations.

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. La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stocks concerné.

En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice. Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins.

Les écritures concernées par le compte 713 font l'objet d'écritures d'ordre budgétaires. Le compte 713 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

Les établissements veilleront tout particulièrement à bien distinguer leurs productions stockées de leurs biens vivants immobilisés ou en cours d'immobilisation aux comptes 234 et 24- voir ces comptes)

◆ Technique comptable :

Cf. Comptes 31 à 37

Compte 713 - Variation d'inventaire : biens vivants non immobilisés, en cours de production de biens et de services, produits

Le compte 713 présente les subdivisions suivantes :

- 7131 - Animaux (cycle long)
- 7132 - Animaux (cycle court)
- 7133 - Végétaux (cycle long)
- 7134 - Végétaux (cycle court)

- 7135 - En cours de production de biens et services (cycle long)
- 7136 - En cours de production de biens et services (cycle court)
- 7137 - Produits

COMPTE 72 – Production immobilisée

Le compte 72 enregistre la production immobilisée de l'exercice, c'est-à-dire les immobilisations créées par l'établissement par ses propres moyens.

Le compte 72 présente les subdivisions suivantes :

- 721 - Production immobilisée - Immobilisations incorporelles
- 722 - Production immobilisée - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
- 724 - Production immobilisée - Immobilisations corporelles (biens vivants)

◆ Technique comptable :

- Débit de la subdivision du compte 23, si l'immobilisation n'est pas terminée, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement au fur et à mesure de la progression des travaux (mandat)
- Ou :
- Débit de la subdivision du compte d'immobilisation si l'immobilisation est mise en service (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du 72 - Production immobilisée (titre de recettes)

COMPTE 74 – Subventions d'exploitation

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation (section de fonctionnement). Concernant la date de comptabilisation des subventions, voir le commentaire du compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions.

Le compte 74 présente les subdivisions suivantes :

- 741 - État
- 742 - Région
- 743 - Fonds national de garantie des calamités agricoles
- 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
- 746 - Dons et legs
- 747 - Autres collectivités publiques
- 748 - Autres subventions d'exploitation

◆ Technique comptable :

- Crédit du compte 74 concerné
- Crédit de la subdivision concernée du compte 441- État et autres collectivités publiques - Subventions-, du montant des subventions d'exploitation acquises à l'établissement

Le schéma comptable des bourses est présenté dans les schémas d'écritures n°13-1 et 13-2.

Compte 741 – État

Le compte 741 présente les subdivisions suivantes :

- 7414 – Bourses et aides accordées par l'État
 - 74144 – Bourses
 - 74147 - Subventions pour le fonds social lycéen
 - 74148 – Autres aides
- 7416 – Subventions emplois
 - 74161 - Assistant d'éducation et AESH
 - 74162 – Postes gagés
 - 74168 – Autres emplois
- 7418 - Autres subventions d'état.

Compte 742 – Région

Le compte 742 présente les subdivisions suivantes :

- 7422 – Subventions de fonctionnement
- 7423 – Participation du fonds commun des services d'hébergement et de restauration
- 7424 – Bourses et aides accordées par la Région
- 7428 – Autres subventions de la Région
 - 74281 – Subvention pour l'apprentissage
 - 74282 – Subvention pour la formation continue
 - 74283 – Subvention pour l'exploitation agricole
 - 74288 – Autres subventions de la Région

Compte 743 - Fonds national de garantie des calamités agricoles

Compte 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux

Le compte 744 présente les subdivisions suivantes :

- 7443 – Subventions autres collectivités et établissements publics
- 7445 – Subventions de l'Agence Service Paiement
 - 74451 – Rémunérations
 - 74458 – Autres
- 7446 – Subventions de l'Union européenne
- 7448 – Autres subventions

Compte 746 - Dons et legs

Compte 747 - Autres collectivités publiques

Compte 748 - Autres subventions d'exploitation

Le compte 748 présente les subdivisions suivantes :

- 7481 – Remboursements forfaitaires de TVA (en cas de non-assujettissement à la taxe)
- 7482 – Produits des versements ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
- 7488 – Autres subventions

COMPTE 75 – Autres produits de gestion courante

Les autres produits de la gestion courante comprennent :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et droits similaires ;
- les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'EPLEFPA ;
- les produits spécifiques ;
- les produits provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs.
- les autres produits de gestion courante, dont les contributions d'autres services de l'établissement.

Le compte 75 présente les subdivisions suivantes :

- 751 – Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires
- 752 – Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles
- 753 – Libéralités
- 754 – "Ristournes" perçues des coopératives (provenant des excédents)
- 755 – Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
- 756 – Produits des cessions d'éléments d'actif (compte à utiliser lors de transactions habituelles sur valeurs d'actif immobilisé)
- 757 – Produits spécifiques
- 758 – Produits divers de gestion courante.

Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences...

Le compte 751 présente les subdivisions suivantes :

- 7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés
- 7516 - Droits d'auteur et de reproduction
- 7518 - Autres droits et valeurs similaires

Compte 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles

Les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ne font pas partie des produits des activités annexes inscrits au compte 70, mais des autres produits de la gestion courante (compte 752).

Compte 753 – Libéralités

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale, c'est-à-dire non « dédiés » à un projet particulier mais laissés à la disposition de l'organisme pour réaliser sa mission d'intérêt général. Y sont comptabilisées les recettes de mécénat à caractère non répétitif. A contrario, le mécénat répétitif est comptabilisé au compte 746 « Dons et legs ».

Les legs et donations doivent être acceptés par l'organe statutairement compétent (le conseil d'administration).

Compte 754 - "Ristournes" perçues des coopératives

Ces "Ristournes" perçues des coopératives proviennent de la quote-part des excédents réalisés, répartis entre les associés au prorata des opérations traitées avec chaque associé.

Nota bene : lorsque ces ristournes sont bloquées par la coopérative, elles constituent des créances rattachées à des participations au compte 2672.

Compte 755 – Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les coparticipants des opérations faites en commun dans le cadre d'une communauté d'intérêt.

Ce compte enregistre :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement non gérant, sa participation aux bénéfices ;
- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement gérant, le montant des pertes mis à la charge des associés non gérants.

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 458 - Opérations faites en commun - Autres (GIE, GIP...)
- Crédit du compte 755 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun et en GIE

Compte 756 - Produits de cession d'éléments d'actif

**Compte 7561 (immobilisations incorporelles),
Compte 7562 (immobilisations corporelles hors biens vivants),
Compte 7564 (immobilisations corporelles biens vivants)**

Ces produits concernent les cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières), y compris d'animaux.

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisation
- Crédit du compte 756, du prix des cessions d'éléments d'actif cédés

Cf. Pour l'écriture complète de cession d'une immobilisation, se reporter aux commentaires du compte 462.

Compte 7566 – Produit des cessions des immobilisations financières

Cf. compte 6566 – valeur comptable des immobilisations financières cédées

Nota bene : Pour les valeurs mobilières de placement, le prix de cession de ces valeurs cédées est viré au crédit du compte 7671 ou au débit du compte 6671 selon que la cession est génératrice d'un profit ou d'une perte.

Compte 757 - Produits spécifiques

Le compte 757 enregistre les produits spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputés à un autre compte de produit par nature

Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante

Le compte 758 présente les subdivisions suivantes :

7581 - Indemnités d'assurance

7582 - Indemnités essais techniques hors conventions

7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Le compte 7583 enregistre les opérations d'annulation de mandats lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné et que celle-ci ne relève pas des modalités de corrections d'erreur décrites au § 1.3.3.

Il s'agit par exemple de cas où l'établissement obtient des informations, après la date d'arrêté des comptes, remettant en cause le bien-fondé de la dette. Ne pouvant matériellement anticiper l'annulation de la dette, la régularisation intervient sur l'exercice au cours duquel les nouvelles informations sont obtenues.

◆ Technique comptable :

Cas d'un mandat qui n'a pas été payé

-Exercice N (pour mémoire) :

- Débit de la subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit du compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

-Exercice N+1 : Régularisation suite au constat d'une erreur matérielle par l'ordonnateur

- Débit du compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- Crédit du compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Cas d'un mandat qui a été payé

-Exercice N (pour mémoire) :

- Débit de la subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit du compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés

-Et :

- Débit du compte 40 - Fournisseurs et comptes rattachés
- Crédit du compte de classe 5

-Exercice N+1 : régularisation, suite au constat d'une erreur matérielle, au vu d'un titre de recettes émis par l'ordonnateur

- Débit du compte 4631 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer- exercices précédents
- Crédit du compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs

Compte 7584 - Contentieux

Le compte 7584 enregistre notamment :

- les débits et pénalités perçus sur achats et ventes (ce sont les indemnités conventionnelles perçues par l'organisme en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat) ;
- les dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices) ;
- les intérêts issus d'arrêtés de débits ;
- les condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes ;
- les recouvrements sur créances admises en non-valeur.

Compte 7588 - Autres produits divers

75881 - Produits relatifs à un exercice antérieur

75882 - Echanges internes autres que cessions internes (cf. les comptes 18 et 6588)

75888 - Autres

COMPTE 76 – Produits financiers

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change (compte 766) consécutifs aux opérations faites en monnaies étrangères, les revenus d'actions ou d'obligations ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession d'immobilisations financières ou de valeurs mobilières de placement.

Le compte 76 présente les subdivisions suivantes :

761 - Produits de participations

762 - Produits des autres immobilisations financières

763 - Revenus des autres créances

764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

765 - Escomptes obtenus

766 - Gains de change

767 - Produits sur opérations de cessions des éléments financiers

768 - Autres produits financiers.

Compte 761 - Produits de participations

Le compte 761, enregistre les produits financiers de participations, d'autres immobilisations financières, de valeurs mobilières de placement, par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie.

Le compte 761 présente les subdivisions suivantes :

7612 - Revenus des participations à des organismes professionnels agricoles autres que les établissements de crédit

7616 - Revenus sur autres formes de participation

7617 - Revenus des créances rattachées à des participations (à subdiviser, le cas échéant, comme le compte 267)

◆ Technique comptable :

- Débit du compte 463 - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Ou

- Débit du compte 4718- Autres recettes à classer

Ou

- Débit du compte 462- Créances sur cessions d'immobilisations

- Crédit du compte 761

Compte 762 - Produits des autres immobilisations financières

Le compte 762 enregistre les produits résultant des titres immobilisés aux comptes de racine 27.

Le compte 762 présente les subdivisions suivantes :

7621 - Revenus des titres immobilisés

7624 - Revenus des prêts

7627 - Revenus des créances immobilisées

◆ Technique comptable :

Ce compte fonctionne comme le compte 761.

Compte 763 - Revenus des autres créances

Le compte 763 enregistre les produits afférents aux intérêts courus sur créances de l'EPLEFPA.

◆ Technique comptable :

Cf. Technique présentée au compte 761.

Compte 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement (couramment appelées VMP) sont des titres que l'établissement peut acquérir en vue de réaliser un gain à brève échéance ; ils sont comptabilisés aux comptes de racine 50x « Valeurs mobilières de placement ». Les intérêts courus relatifs à ces placements à court terme sont comptabilisés en compte 764 - Revenus de valeurs mobilières de placement.

Nota bene : le compte 764 n'enregistre pas les produits consécutifs à une cession de VMP (cf. compte 7671).

◆ Technique comptable :

Cf. Technique présentée au compte 5088

Compte 765 - Escomptes obtenus

Le compte 765 enregistre les escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs. Les escomptes obtenus par l'établissement consistent en une réduction de prix accordée lorsque le règlement intervient à une date antérieure à la date prévue initialement par les parties au contrat. L'escompte est toujours comptabilisé, qu'il soit ou non inscrit sur la facture.

◆ Technique comptable :

Pour le montant de l'escompte :

- Débit du compte 401 Fournisseurs ou Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit du compte 765 Escomptes obtenus (titre de recettes)

Compte 766 - Gains de change

Le compte 766 enregistre les gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital. Mais, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

◆ Technique comptable :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit du compte 766 - Gains de change

Compte 767 - Produits sur opérations de cessions des éléments financiers

Le compte 7671 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement - enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement. Ce compte n'est utilisé qu'en cas de gain de cession. Seul le gain fait l'objet d'une inscription budgétaire.

◆ Technique comptable :

Cf. Technique présentée aux comptes 464 et 465

Compte 768 - Autres produits financiers

Le compte 768 présente les subdivisions suivantes :

- 7683 – Produits financiers provenant de l'annulation d'ordres de dépenses des exercices antérieurs
- 7688 – Divers autres produits financiers

Le compte 7683 enregistre les produits financiers provenant de l'annulation des mandats relatifs aux opérations financières des exercices antérieurs.

◆ Technique comptable :

- Débit du compte de tiers intéressé 463 – Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit du compte 768

COMPTE 78 – Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Le compte 78 est mis en parallèle avec les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions, pour traiter les charges calculées consécutives aux dépréciations de l'actif irréversibles (amortissements) ou non (dépréciations et provisions), ou consécutives aux risques et charges afférents à l'exploitation (comptes 681 et 781) et à la gestion financière (comptes 686 et 786).

Les reprises sur dépréciations et provisions à inscrire dans les produits d'exploitation, ou dans les produits financiers, ne peuvent provenir que de dotations passées dans les charges d'exploitation, ou dans les charges financières.

Le fonctionnement général des provisions implique une reprise systématique des montants provisionnels dès que la dépréciation est définitive, ou sans objet, ou que le risque ou la charge sont survenus.

Le compte 78 présente les subdivisions suivantes :

- 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits d'exploitation)
- 786 - Reprises sur dépréciations et provisions (produits financiers)

◆ Technique comptable :

- Débit des subdivisions concernées des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions
- Crédit des subdivisions concernées du compte 78, pour le montant respectif des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

Lorsque les provisions et dépréciations sont devenues obsolètes, les reprises sur dépréciations et provisions des produits d'exploitation sont enregistrées au crédit des comptes suivants :

- 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation en contrepartie des comptes de provisions pour risques et charges 151x, 157 et 158x ;
- 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles en contrepartie des comptes de dépréciations 29x ;
- 7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants en contrepartie des comptes de dépréciations des stocks au compte 39x.

Les comptes 786x enregistrent les reprises sur dépréciations et provisions des produits financiers au crédit des comptes suivants :

- 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers - en contrepartie des comptes de provisions pour risques et charges financières inscrites aux comptes 1515 - Provisions pour pertes de change et 1518 Autres provisions pour risques ;
- 7866 - Reprises sur dépréciations des éléments financiers - en contrepartie des comptes de reprise des dépréciations des éléments financiers inscrites au compte 590 Dépréciations des valeurs mobilières

de placement.

Compte 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits d'exploitation)

Le compte 781 présente les subdivisions suivantes :

- 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78111 - Immobilisations incorporelles
 - 78112 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 78114 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
- 7813- Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
- 7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
- 7816 - Reprises sur dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
 - 78161 - Immobilisations incorporelles
 - 78162 - Immobilisations corporelles (hors biens vivants)
 - 78164 - Immobilisations corporelles (biens vivants)
- 7817 - Reprises sur dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)
 - 78173 - Stocks et en cours
 - 78174 – Créances

Compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions (produits financiers)

Le compte 786 présente les subdivisions suivantes :

- 7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
- 7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
- 7866 - Reprises sur dépréciation des éléments financiers
 - 78662 - Immobilisations financières
 - 78665 - Valeurs mobilières de placement

Cas particuliers des comptes 7813 et 7863 utilisés dans les situations suivantes :

1°) Reprise du financement rattaché à un actif amortissable

Dans le cadre des financements externes de l'actif, dès lors que le financement reçu par l'établissement est rattachable à un actif amortissable, il est repris au résultat en fin d'exercice. Cette reprise est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé, en fonction du taux de financement.

2°) Reprise du financement en cas de dépréciation d'un actif amortissable ou non

En cas de dépréciation d'un actif, amortissable ou non, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant proportionnel à la dépréciation, en fonction du taux de financement (montant égal à la dépréciation si le financement est de 100 %).

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

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan (cession ou mise au rebut), le financement est repris au compte de résultat pour :

- son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- son montant net lorsqu'il s'agit d'un actif amortissable et/ou déprécié.

Dans les trois situations évoquées, la reprise du financement est comptabilisée :

- au débit du compte 1049 - Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - s'il s'agit d'un financement en provenance de l'État ou du compte 1349 « Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs » s'il s'agit d'un financement en provenance de tiers autres que l'État (opération d'ordre non budgétaire) ;
- par le crédit du compte 7813 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs si la dépréciation de l'actif revêt un caractère d'exploitation ou du compte 7863 - Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs - si la dépréciation de l'actif revêt un caractère financier (titre de recette).

COMPTE 79 – Transfert de charges

Ce compte est un compte de transfert de charges initialement constatées en classe 6.

Le compte 79 présente les subdivisions suivantes :

791 - Transferts de charges d'exploitation

796 - Transferts de charges financières

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans un compte de bilan.

Cependant, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où les écritures sont passées, soit que le caractère de certaines charges (exploitation) n'est pas connu, soit que l'affectation qui sera donnée à ces sommes n'est pas immédiatement connue.

Le compte 79 est alors destiné à corriger l'imputation des dépenses qui auraient dû, selon leur nature, être affectées à un compte de bilan (autre qu'immobilisation), mais qui ont été enregistrées en charges.

Il en est ainsi pour les charges supportées pour le compte de tiers, telles que les indemnités d'assurance ou les frais d'émission des emprunts qui peuvent constituer des charges à répartir sur plusieurs exercices, via le compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices ». Le compte 79 peut également être utilisé dans le cadre de la comptabilisation des avantages en nature (cf. compte 6418 - Avantages en nature).

Les transferts de charges doivent demeurer limités car ils conduisent à un double enregistrement des charges transférées, et faussent donc les flux de gestion.

L'usage du compte 79, pour corriger des erreurs d'imputation, est à proscrire et doit en conséquence être limité aux cas strictement inévitables. Il s'agira généralement de ceux dans lesquels la nature composite du montant à transférer (montant global déterminé par calculs statistiques ou en comptabilité analytique) ne permet pas de connaître aisément le détail des diverses charges par nature. L'imputation au crédit d'un compte 79 compense ces diverses charges dans le calcul du résultat.

CLASSE 8 - COMPTES SPECIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 et 9 du cadre comptable. Cette classe est utilisée par l'établissement pour satisfaire notamment à certaines obligations d'information pour l'établissement de l'annexe.

COMPTE 80 – Engagements hors bilan

Les comptes d'engagements enregistrent les opérations dont l'exécution éventuelle résultant de liens de droits actuels pourrait modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'établissement.

Le compte 80 présente les subdivisions suivantes qui fournissent le détail par nature des divers engagements :

801 - Engagements donnés par l'établissement

802 - Engagements reçus par l'établissement

809 – Contrepartie des engagements

◆ Technique comptable :

- Enregistrement des engagements donnés par l'établissement :

- Débit compte 809 – Contrepartie des engagements
- Crédit compte 801 - Engagement donné par l'établissement

- Enregistrement des engagements reçus par l'établissement :

- Débit compte 802 - Engagement reçu par l'établissement
- Crédit compte 809 – Contrepartie des engagements

Compte 801 Engagements donnés par l'établissement

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 801 - Engagements donnés par l'établissement
 - 8011 - Avals, cautions, garanties
 - 8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80161 - Crédit-bail mobilier
 - 80165 - Crédit-bail immobilier
 - 8018 - Autres engagements donnés

Compte 802 Engagements reçus par l'établissement

Ce compte présente les subdivisions suivantes :

- 802 - Engagements reçus par l'établissement
 - 8021 - Avals, cautions, garanties
 - 8026 - Redevance de crédit-bail restant à courir
 - 80261 - Crédit-bail mobilier
 - 80265 - Crédit-bail immobilier
 - 8028 - Autres engagements reçus

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice ou créditrice de l'établissement vis-à-vis des tiers, c'est-à-dire, les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements résultent d'une obligation contractuelle. Des subdivisions fournissent le détail par nature des divers engagements donnés ou reçus.

Cette comptabilité des engagements est tenue par l'agent comptable, elle est distincte de la comptabilité de programme décrite ci-après.

Les engagements donnés et reçus ont un caractère symétrique sans qu'aucune équivalence ne puisse en cours d'opération apparaître dans leurs montants.

Leur bonne compréhension appelle des explications que l'utilisateur du bien donnera en annexe, afin d'éclairer sur la nature, l'importance, l'échelonnement dans le temps, des opérations dont il s'agit.

En ce qui concerne le crédit-bail, les comptes 801 et 802, servis dans les conditions ci-après, tiennent lieu de support à l'information à retracer obligatoirement dans l'annexe sous la rubrique "Engagements donnés".

Pour l'évaluation, à la date de clôture du bilan, du montant total des charges restant à supporter, en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail, les établissements indiquent sous deux rubriques distinctes, l'évaluation des loyers ou redevances concernant le crédit-bail immobilier et le crédit-bail mobilier :

- TTC ou hors TVA déductible ;
- indexés ;
- actualisés ou non.

En ce qui concerne le crédit-bail immobilier, il sera généralement facile et particulièrement utile d'actualiser les charges.

Par contre, en présence de contrats de crédit-bail mobilier, l'actualisation risque de se heurter à certaines difficultés et sera, en toute hypothèse, moins utile eu égard à la durée relativement courte des contrats. L'information obligatoire concerne, au départ, les redevances ou loyers à prendre en considération à compter de l'entrée en jouissance du bien. Par la suite, à la clôture de chaque période comptable, cette information concerne les redevances ou loyers restant à courir jusqu'à la fin du contrat. Elle ne doit pas faire double emploi avec l'information sur les redevances ou loyers échus ou courus afférents à la période comptable écoulée dont le montant est inscrit dans les dettes.

L'information concernant les engagements donnés est présentée sous la forme suivante :

- crédit-bail mobilier : évaluation des redevances ou loyers restant à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... X € ;
- crédit-bail immobilier : évaluation des redevances ou loyers restant à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... Y €.

En ce qui concerne l'information recommandée "Engagements reçus", il appartient à l'utilisateur du bien d'inscrire, hors bilan, les engagements reçus de crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des dispositions des contrats.

Compte 809 – Contrepartie des engagements

Ce compte enregistre les engagements en contrepartie des opérations effectuées aux comptes 801 et 802.

COMPTE 86 – Valeurs inactives

Le compte présente la subdivision suivante :

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants ou régisseurs

863 - Comptes de prise en charge

Au compte 86 sont suivies les valeurs inactives que les agents comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions.

Sont considérées comme valeurs inactives, les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement (exemple dépôts sous forme d'objets précieux appartenant à des tiers) ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets ou cartes de restaurant, droits d'entrée, cartes de photocopies...)

Elles sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit :

- effets de commerce : montant ;
- billets de loterie et tombola : prix de vente ;
- tickets, cartes : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- titres de pension : 1 € par titre ;
- livrets de caisse d'épargne : 1 € par livret ;
- objets précieux : 1 € par objet ou, exceptionnellement, valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 € par valeur.

◆ Technique comptable :

- Prise en charge des valeurs par l'agent comptable :

- Débit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuilles
- Crédit au compte 863 - Comptes de prise en charge

- Remise des valeurs aux régisseurs :

- Débit au compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants
- Crédit au compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille (les restitutions de valeurs par les régisseurs donnent lieu aux écritures inverses)

Nota bene : la somme des soldes débiteurs des comptes 862 et 861 est égale à la somme créditrice du compte 863.

- Sortie définitive de valeurs :

- Débit du compte 863 - Comptes de prise en charge
- Crédit du compte 861 - Titres et valeurs en portefeuille, si la remise de valeurs aux tiers ou la sortie est effectuée directement par le comptable
- Crédit du compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants, lorsque l'émission est réalisée par un régisseur

- Lors des versements des régisseurs :

- Crédit au compte 862 - Titres et valeurs chez les correspondants
- Débit au compte 863 - Compte de prise en charge

Les comptes de prise en charge sont subdivisés de façon à distinguer, les comptes présentant la situation de l'établissement à l'égard des tiers qui ont constitué les dépôts, et les comptes décrivant la situation de formules à émettre

par la collectivité.

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs.

Les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs.

Le solde créditeur du compte de prise en charge d'une valeur déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille du comptable et chez ses correspondants ou régisseurs.

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs :

- de réaliser, d'abord, la prise en charge des valeurs ;
- de préciser, ensuite, qui les détient ;
- de libérer, enfin, les comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitution de valeurs.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal Grand Livre des valeurs inactives. La balance des comptes des valeurs inactives est une composante du compte financier de l'établissement. Celui-ci doit obligatoirement retracer les mouvements de ces valeurs lui appartenant. Un compte d'emploi récapitulant les mouvements des valeurs inactives doit être établi et joint à l'appui du compte financier.

COMPTE 89 – Bilan (facultatif)

Lorsqu'elles sont utilisées, les subdivisions du compte 89 permettent de vérifier l'égalité entre le bilan d'ouverture de l'exercice N et le bilan de clôture de l'exercice N-1.

Compte 890 - Bilan d'ouverture

L'utilisation de ce compte permet la reprise des écritures de l'exercice N – 1, sur l'exercice N.

◆ Technique comptable :

- Il est débité, à l'ouverture des comptes, par le crédit des comptes dont le solde est créditeur.
- Il est crédité, à l'ouverture des comptes, par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

Compte 891 - Bilan de clôture

Son utilisation a pour résultat de solder tous les comptes et ne permet donc pas la production du compte financier

◆ Technique comptable :

- Il est débité, à la clôture des comptes, par le crédit des comptes dont le solde est débiteur.
- Il est crédité, à la clôture des comptes, par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

CHAPITRE 5 - SCHÉMAS D'ÉCRITURES

1.1. ACHAT, VENTE, SANS TVA

1.2. SPÉCIFICITÉS DES ÉCRITURES CENTRE DE L'EPLFPA

1.3. ACHAT SANS TVA – PAIEMENT EN N + 1

1.4. ACHAT ET VENTES SOUMIS A TVA

2. ACHAT ET REVERSEMENT – VENTE ET RÉDUCTION DE TITRE SANS TVA

3. ENCAISSEMENT PAR CARTE

4.0.0. IMMOBILISATION DE BIENS NON VIVANTS

4.0.1. AMORTISSEMENTS D'UN BIEN ACQUIS SUR FONDS PROPRES

4.0.2. AMORTISSEMENTS ET DÉPRÉCIATION D'UN BIEN REMIS EN DOTATION

4.0.3. VENTE D'UN BIEN AMORTI

4.1.0. IMMOBILISATION DE BIENS VIVANTS

4.1.1. AMORTISSEMENT DE BIENS VIVANTS

4.1.2. VENTE DE BIENS VIVANTS NON AMORTIS

4.2.0. CRÉATION D'UNE IMMOBILISATION PAR L'ÉTABLISSEMENT

4.2.1. PRODUCTION PAR L'EPLFPA D'UN BIEN VIVANT IMMOBILISÉ

5.1 CESSIONS INTERNES SANS TVA

5.2 CESSIONS INTERNES AVEC TVA

6. PAIEMENT AVANT ORDONNANCEMENT

7. PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

8. CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE

9.1. RABAIS OBTENUS

9.2. RABAIS ACCORDÉS

10. ENCAISSEMENT SANS TITRE

11. CHARGES À PAYER - EXTOURNE

12. PRODUITS À RECEVOIR - EXTOURNE

13.1. BOURSES

13.2. COMPENSATION BOURSES-PENSIONS

14. DISPOSITIF D'INTERVENTION POUR COMPTE DE TIERS – PORTAGE D'UNE CONVENTION DE FORMATION

- 15. TAXE D'APPRENTISSAGE
- 16. STOCKS
- 17.1. DÉPRÉCIATION DE COMPTES DE TIERS
- 17.2. PROVISIONS POUR INDEMNITES DE LICENCIEMENT
- 17.3. DÉPRÉCIATION DE STOCKS
- 18.1. SALAIRE ET CHARGES
- 18.2. SALAIRE : AVANCES, OPPOSITIONS
- 19. VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
- 20. AFFECTATION DU RÉSULTAT
- 21.1. RÉGIE D'AVANCES
- 21.2. RÉGIE DE RECETTES

ACHAT, VENTE, SANS TVA

Schéma d'écriture n° 1-1

Exemple : Prise en charge et paiement d'un mandat- Prise en charge et recouvrement d'un titre

A Achats de denrées - 500€

B Paiement du mandat par virement - 500€

C Prise en charge d'un titre d'hébergement - 1 000€

D Recouvrement de la facture d'hébergement - 1 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Prise en charge du mandat denrées	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de services
B2	Paiement du mandat par virement	4121	Autres clients
C3	Prise en charge du titre	5112	Chèques à encaisser
D4	Encaissement de la facture d'hébergement, réglée par chèque	515	Compte DFT
D5	Opérations effectuées au vu des relevés du Compte DFT	5159	Règlements en cours de traitement
		60281	Denrées alimentaires
		7063	Hébergements

EPL

	4011	4121	5112	5151	5159	60281	7063
A1	500					500	
B2	500				500		
C3		1000					1000
D4		1000	1000				
D5			1000	1000	500	500	

**SPECIFICITES DES ECRITURES CENTRE DE L'EPLFPA
DANS LE SIC CONCERNANT LES FLUX DE TRESORERIE**

Schéma d'écriture n° 1-2

Exemple : Détail des opérations du schéma n° 1-1 passées sur le centre et sur l'EPL

- A** Achats de denrées - 500€
- B** Paiement du mandat par virement - 500€
- C** Prise en charge d'un titre d'hébergement - 1 000€
- D** Recouvrement de la facture d'hébergement - 1 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Prise en charge du mandat denrées	185	Opérations de trésorerie inter-services
B2	Paiement du mandat par virement	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de services
C3	Prise en charge du titre	4121	Autres clients
D4	Encaissement de la facture d'hébergement	515	Compte DFT
		60281	Denrées alimentaires
		7063	Hébergements

EPL				CENTRE					
	185		515	185	4011	4121	60281		7063
A1									
B2	500		500		500		500		
C3						1000			1000
D4		1000	1000	1000			1000		

Observations :

La prise en charge du mandat et du titre s'effectue dans un centre

Le compte 185 est généré automatiquement, il est systématiquement et automatiquement soldé

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

ACHATS SANS TVA-PAIEMENT N+1

Schéma d'écriture n° 1-3

Exemple : Achat de denrées et paiement sur l'exercice N et N+1

- A** Achats de denrées- 500€
- B** Paiement par virement – 350€
- C** Paiement par numéraire – 50€
- D** Paiement du solde par virement sur l'exercice N+1

Opérations comptables		Comptes	
A1	Mandat denrées	4011	Fournisseurs-achats de biens...
B2	Paiement d'une partie du mandat par virement	4661	Mandat à payer
C3	Avis de paiement en numéraire d'une partie du mandat	515	Compte DFT
C4	Paiement en numéraire	531	Caisse
5	Bilan de sortie	60281	Denrées alimentaires
6	Reprise du bilan de sortie de N, au bilan d'entrée N+1		
D7	Paiement du solde sur l'exercice N+1		

Exercice N

	4011	4661	51	531	60281
A1	500				500
B2	350		350		
C3	50	50			
C4		50		50	
5	100		350	50	

Exercice N + 1

	4011	4661	51	531	60281
6		100	350	50	
D7	100		100		

Observations :

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

ACHATS-VENTES SOUMIS A TVA

Schéma d'écriture n° : 1-4

Exemple :

A Achats d'aliments du bétail – 2000€ HT - TVA 20%

B Paiement par virement - 2400 €

C Ventes de lait- 1 000 € HT – TVA 5,5%

D Encaissement du produit de la vente- 1055 €

Opérations comptables		Comptes	
A1	Prise en charge du mandat et constatation de la TVA déductible	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
B2	Paiement TTC du mandat	4121	Autres clients
C3	Prise en charge de la recette et constatation de la TVA collectée	4456	Taxes sur le chiffre d'affaires déductibles
D4	Encaissement de la facture de la vente de lait TTC	4457	Taxes sur le chiffre d'affaire collectées par l'établissement
		44583	Remboursement de la taxe sur le CA demandé
		515	Compte DFT
		6014	Aliments du bétail
		7022	Ventes de produits animaux

Exercice N

	4011	4122	4456	4457	515	6014	7022
A1	2400		400			2000	
B2	2400					2400	
C3		1055		55			1000
D4			1055		1055		

Observations :

Les comptes 4456 et 4457 seront soldés par le compte 4458 - taxe sur le CA à régulariser - selon la périodicité retenue. Ce sont des opérations d'ordre.

Exemple :

Régularisation de la TVA sur achat (selon exemple ci-dessus)

Régulation de la TVA sur vente (selon exemple ci-dessus)

1	Balance d'entrée
A1	Régularisation de la TVA sur achat
A2	Régularisation de la TVA sur vente
B1	Demande de remboursement du reliquat de la TVA

	44583	4456	4457	515
1		400	55	
A1	400		400	
A2		55	55	
B1		345		345
	Soldé	Soldé	Soldé	

ACHAT et REVERSEMENT- VENTE et REDUCTION DE TITRE, SANS TVA

Schéma d'écriture n° : 2

Exemple : recette

- A** Achats de denrées - 500€
- B** Paiement du mandat par virement - 500€
- C** Prise en charge d'un titre d'hébergement - 1 000€
- D** Recouvrement de la facture d'hébergement - 1 000€
- E** Remboursements suite à restitution de denrées au fournisseur – 20€
- F** Rectification du titre d'hébergement – 50€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Prise en charge du mandat denrées	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
B2	Paiement du mandat par virement	4116	Hôtes de passage
C3	Prise en charge du titre	4661	Mandats à payer
D4	Encaissement de la facture d'hébergement	463	OR à recouvrer – ORV
E5	Ordre de reversement sur le mandat de denrées	4668	Ordres de paiement
E6	Remboursement par le fournisseur	515	Compte DFT
F7	Réduction du titre d'hébergement	60281	Denrées alimentaires
F8	Ordre de paiement	7063	Hébergements
F9	Remboursement au client		

	4011	4116	4661	463	4668	515	60281	7063
A1	500						500	
B2	500					500		
C3		1000						1000
D4			1000			1000		
E5				20			20	
E6				20		20		
F7			50					50
F8			50		50			
F9					50	50		

Observations :

Le détail des opérations de banque passées entre le compte 5159 - Règlements en cours de traitement-, le comptes 5112- Chèques à encaisser- et le compte 515 - Compte DFT au Trésor- n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

ENCAISSEMENT PAR CARTES

Schéma d'écriture n° : 3

Exemple :

A Encaissement par carte de frais d'hébergement : 3000€

B Retenue pour frais bancaires : 10€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Titre de recettes	411	Élèves, stagiaires et hôtes de passage
A2	Encaissement du titre	4722	Dépenses payées avant ordonnancement
A3	Enregistrement du montant du prélèvement bancaire	5115	Cartes bancaires à l'encaissement
B4	Enregistrement des frais bancaires	515	Compte DFT
B5	Mandat du montant des frais	6275	Frais bancaires et assimilés
		706	Prestations de service

	411	4721	5115	5151	6275	706
A1	3000					3000
A2		3000	3000			
A3			2990	2990		
B4		10	10			
B5		10			10	

IMMOBILISATION DE BIENS NON VIVANTS

Schéma d'écriture n° : 4-0-0

Exemple : Dotation et acquisition de divers biens immobilisés

- A** Construction d'un bâtiment par la Région mis à disposition de l'EPLFPA - 90 000€
- B** Acquisition d'un matériel de transport financé par la Région - 3 000€ et par l'EPL 2 500 €
- C** Subvention de la Région pour l'acquisition d'une installation technique - 5 000€ (taux de financement 100%)
- D** Achat sur fonds propres d'un matériel informatique - 1 000€
- E** Bilan de sortie

Opérations comptables		Comptes	
A	Bilan d'entrée	13412	Valeur initiale financements rattachés à actifs-Régions
B1	Intégration de la dotation du bâtiment (fiche opération interne)	21311	Bâtiment reçu en dotation
B2	Titre de recette de la subvention du matériel de transport	2153	Installations à caractère spécifique
B3	Encaissement de la subvention pour le matériel de transport	2182	Matériel de transport
B4	Mandat achat matériel de transport	2183	Matériel de bureau et informatique
B5	Païement mandat matériel de transport	4041	Fournisseurs-achats immobilisations
C6	Titre de recette de la subvention de l'installation technique	44121	Subvention d'investissement Région
C7	Encaissement de la subvention de l'installation technique	515	Compte DFT
C8	Mandat, achat de l'installation technique		
C9	Païement mandat de l'installation technique		
D10	Mandat, achat du matériel informatique		
D11	Païement mandat matériel informatique		
E12	Bilan de sortie		

	13412	21311	2153	2182	2183	4041	44121	515
A								8000
B1	90000	90000						
B2	3000						3000	
B3							3000	3000
B4				5500		5500		
B5						5500		5500
C6	5000						5000	
C7							5000	5000
C8			5000			5000		
C9						5000		5000
D10					1000	1000		
D11						1000		1000
E12	98000	90000	5000	5500	1000	soldé	soldé	4500

AMORTISSEMENTS D'UN BIEN ACQUIS SUR FONDS PROPRES

Schéma d'écriture n° : 4-0-1

Exemple : Amortissement du matériel informatique acheté sur fonds propres- Reprise du schéma 4-0-0

A Amortissement sur 5ans- Livraison au 1 janvier suivant l'année d'acquisition

B Amortissement du bien 5ème année et sortie de l'inventaire

Opérations comptables		Comptes	
A1	Solde du compte d'immobilisation constatant l'acquisition	2183	Matériel de bureau et informatique
A2	Mandat de dotation à l'amortissement du bien	281	Amortissements des immobilisations corporelles
A3	Bilan de sortie 1ère année	68112	Dotations aux amortissements -Immo corporelles
B1	Bilan d'entrée 5ème année d'amortissement		
B2	Mandat de dotation à l'amortissement du bien		
B3	Sortie du bien de l'actif		
B4	Bilan de sortie 5ème année		

	2183	281	68112
A1	1000		
A2		200	200
A3	1000	200	
B1	1000	800	
B2		200	200
B3	1000	1000	
B4	soldé	soldé	

Observations :

B4 Le compte 68112 sera soldé au moment du calcul du résultat de l'exercice

A2 Les opérations d'amortissement sont des opérations mixtes : budgétaires (compte 68) et d'ordre non budgétaires (compte 28)

B3 Sortie du bien par contrepassation des comptes d'immobilisation et d'amortissement (opérations d'ordre non budgétaires) : cas d'une sortie d'inventaire d'un bien totalement amorti

AMORTISSEMENTS ET DÉPRÉCIATION D'UN BIEN REMIS EN DOTATION

Schéma d'écriture n° : 4-0-2

Exemple : Amortissement du bâtiment d'exploitation sur 10 ans-dépréciation- Reprise du schéma 4-0-0

- A** 1 ère année d' amortissement du bâtiment livré le 1 janvier selon la méthode du prorata temporis
- B** Amortissement et dépréciation du bien 5ème année- 5 000 €
- C** Amortissement 6ème année
- D** Amortissement et reprise de dépréciation 8ème année-1 000€
- E** Amortissement 9ème année
- F** Amortissement 10ème année et sortie du bien
- G** Bilan de sortie 10ème année

Opérations comptables		Comptes	
A1	Solde du compte d'immobilisation et contrepartie constatant le bien	13412	Valeur initiale des financements rattachés à des actifs- Régions
A2	Mandat-1ère année- dotation à l'amortissement	13492	Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
A3	Titre-1ère année- quote-part reprise au résultat des financements externes	21311	Bâtiment reçu en dotation
A4	Bilan de sortie 1ère année	281	Amortissements des immobilisations corporelles
B5	Bilan d'entrée 5 ère année d'amortissement	291	Dépréciations des immobilisations corporelles
B6	Mandat -5ère année- dotation à l'amortissement	68112	Dotation aux amortissements des immob. Corp. (hors biens vivants)
B7	Titre-5ère année- quote-part reprise au résultat des financements	68162	Dotations aux dépréciations -Immo corporelles
B8	Mandat de la dépréciation	6813	Quote-part reconstituée des financements rattachés à des actifs
B9	Titre -quote-part reprise au résultat de la dépréciation	7813	Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à actifs
B10	Bilan de sortie 5ème année-bilan d'entrée 6ème année	78162	Reprise de dépréciations -Immobilisations corporelles
C11	Mandat – 6ème année- dotation à l'amortissement		
C12	Titre-6ème année- quote-part reprise au résultat des financements		
C13	Bilan de sortie 6ème année		
D14	Bilan d'entrée 8ème année		
D15	Mandat -8ème année- dotation à l'amortissement		
D16	Titre-8ème année- quote-part reprise au résultat des financements		
D17	Titre - 8ème année- reprise de dépréciation		
D18	Mandat -8ème année- quote-part de financement reconstituée		
D19	Bilan de sortie-8ème année-Bilan d'entrée 9ème année		
E20	Mandat -9ème année- dotation à l'amortissement		
E21	Titre-9ème année- quote-part reprise au résultat des finct		
E22	Bilan de sortie 9ème année et bilan d'entrée 10ème année		
F23	Mandat-10ème année- dotation à l'amortissement		
F24	Titre-10ème année-quote-part reprise au résultat des financements		
F25	Sortie du bien par contre-passation des comptes d'immob., d'amort. Dépréc.		
F26	Régularisation par contre-passation		
F27	Sortie du financement par contrepassation des comptes de financement et de reprise de financement.		
G28	Bilan de sortie 10ème année		

	13412	13492	21311	281	291	68112	68162	6813	7813	78162
A1		90000		90000						
A2					9000	9000				
A3		9000							9000	
A4		90000	9000	90000	9000					
B5		90000	36000	90000	36000					
B6				9000		9000			9000	
B7		9000								
B8					5000		5000			
B9		5000							5000	
B10		90000	50000	90000	45000	5000				
C11				8000		8000				
C12		8000							8000	
C13		90000	58000	90000	53000	5000				
D14		90000	66000	90000	61000	5000				
D15					8000	8000				
D16		8000							8000	
D17					1000					1000
D18			1000					1000		
D19		90000	73000	90000	69000	4000				
E20					8500	8500				
E21		8500							8500	
E22		90000	81500	90000	77500	4000				
F23					8500	8500				
F24		8500							8500	
F25				86000	86000					
F26				4000		4000				
F27	90000		90000							
G28	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé					

Observations :

Les comptes 6 et 7 sont soldés en fin d'exercice par le compte de résultat

Les opérations d'amortissement, de dépréciations et de reprise de financement sont des opérations mixtes

- C11** A la fin du 5ème exercice, la valeur comptable du bien n'était plus que de 90 000 – 50 000 = 40 000. Son taux d'amortissement par an sur les 5 dernières années est désormais de 40 000 / 5 = 8 000

- E20** A la fin du 8ème exercice, la valeur comptable était de 90 000 – 73 000 = 17 000. Son taux d'amortissement par an sur les 2 dernières années est désormais de 50% soit un montant de 17 000 / 2 = 8 500

F25-27 Opérations non budgétaires

VENTE D'UN BIEN AMORTI

Schéma d'écriture n° : 4-0-3

Exemple : Vente 1 000 € du matériel de transport totalement amorti et qui a été financé par la Région (3 000€) et par l'EPL (2 500€)

- A** Bilan d'entrée-bien amorti après 5 ans
- B** Vente de la remorque
- C** Sortie de l'inventaire
- D** Bilan de sortie

Opérations comptables		Comptes	
A1	Bilan d'entrée après la 5ème année	13412	Valeur initiale des financements rattachés à des actifs- Régions
B2	Titre-vente du matériel de transport	13492	Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs
B3	Encaissement vente	2182	Matériel de transport
C4	Sortie du bien – écriture d'ordre non budgétaire	281	Amortissements des immobilisations corporelles
C5	Sortie de financement Région-écriture d'ordre non budgétaire	462	Créances sur cessions d'immobilisations
D6	Bilan de sortie	515	Compte DFT
		756	Produits des cessions d'éléments d'actif

	13412	13492	2182	281	462	515	756
A1		3000 3000		5500			
B2					1000		
B3						1000 1000	
C4				5500 5500			
C5	3000		3000				
D6		soldé	soldé	soldé	soldé		

Observations :

- A1** Bilans d'entrée après la 5ème année : bien qu'étant complètement amorti, toutes les écritures retraçant l'existence du bien restent inscrites dans les comptes concernés, tant que celui-ci n'est pas sorti de l'inventaire
- B2** Le compte 756 sera soldé par le compte de résultat
- B3** Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5112 - Chèques à encaisser et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

IMMOBILISATION DE BIENS VIVANTS

Schéma d'écriture n° : 4-1-0

Exemple : Diverses acquisitions de biens vivants

- A** Achat d'animaux reproducteurs jeunes- 2 000€
- B** Achat d'une vigne jeune qui n'a pas atteint le stade de vie productive- 5 000€
- C** Acquisition d'animaux reproducteurs de grandes espèces adultes – 3 000€
- D** Achat d'un verger en production- 4 000€- et achat de matériel de protection- 900€
- E** Paiement des achats

Opérations comptables		Comptes	
A0	Bilan d'entrée	2341	Immobilisation en cours d'animaux reproducteurs jeunes
A1	Mandat achat d'animaux reproducteurs jeunes	2346	Immobilisation en cours de plantations pérennes
B2	Mandat achat de la vigne	241	Immobilisation d'animaux reproducteurs adultes
C3	Mandat achat animaux reproducteurs adultes	246	Plantations pérennes et collections vivantes
D4	Mandat achat du verger	4041	Fournisseurs-achats immobilisations
D5	Mandat achat du matériel de protection du verger	515	Compte DFT
E6	Paiement des achats de biens vivants		
7	Bilan de sortie		

	2341	2346	241	246	4041	515
A0						20000
A1	2000				2000	
B2		5000			5000	
C3			3000		3000	
D4				4000	4000	
D5				900	900	
E6					14900	14900
7	2000	5000	3000	4900	soldé	5100

Observations :

- E6** Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

AMORTISSEMENTS DE BIENS VIVANTS

Schéma d'écriture n° : 4-1-1

Exemple : Amortissement des biens présentés dans le schéma 4-1-0- selon la méthode linéaire

- A** Amortissement des animaux reproducteurs adultes sur 5 ans- 1ère année d'amortissement selon la méthode du prorata temporis - Acquis et livrés (à savoir mis en service) le 1er juillet
- B** Amortissement du verger sur 5 ans et de ses protections sur 3 ans- 1ère année d'amortissement selon la méthode du prorata temporis - Mise en service 1er janvier

Opérations comptables		Comptes	
A0	Bilan d'entrée 1ère année d'amortissement	2341	Immobilisation en cours d'animaux reproducteurs jeunes
A1	Mandat dotation à l'amortissement des animaux adultes	2346	Immobilisation en cours de plantations pérennes
B2	Mandat dotation à l'amortissement du verger	241	Immobilisation d'animaux reproducteurs adultes
B3	Mandat dotation à l'amortist des protections du verger	246	Plantations pérennes et collections vivantes
4	Bilan de sortie	2841	Amort. des immob. Corp - animaux reproducteurs adultes
		2846	Amortissement des plantations pérennes et collections vivantes
		68112	Dotations aux amort. -Immob. corporelles - hors biens vivants
		68114	Dotations aux amort. -Immob. corporelle s- biens vivants

	2341	2346	241	246	2841	2846	68112	68114
A0	2000	5000	3000	4900				
A1					300			300
B2						800	800	
B3						300	300	
4	2000	5000	3000	4900	300	1100	1100	300

Observations :

L'amortissement des biens vivants est réalisé selon la méthode « linéaire » at au prorata temporis

Les biens vivants en cours n' ayant pas atteint le stade de vie productif ne sont pas amortis

Calcul de l'amortissement au 2846 : vergers : $4000 / 5 \text{ ans} = 800\text{€}$ et protection du verger : $900 / 3 \text{ ans} = 300\text{€}$

Calcul de l'amortissement au 2841 : animaux adultes : $3\ 000 / 5 \text{ ans} = 600\text{€}$ pour une année et 300€ pour 6 mois (prorata temporis de juillet à décembre)

Les comptes 68112 et 68114 seront soldés par le compte de résultat

Les opérations d'amortissement sont des opérations mixtes

VENTE DE BIENS VIVANTS NON AMORTIS

Schéma d'écriture n° : 4-1-2

Exemple : Vente avant la fin des amortissements-reprise du schéma 4-1-1

- A** Vente des animaux reproducteurs de grandes espèces adultes pour 3 500€-acquis pour 3 000€ - 5ème année
B Vente du verger et des protections pour 3 500€-acquis respectivement pour 4 000€ et 900€ -5ème année

Opérations comptables		Comptes	
0	Bilan d'entrée 5ème année d'amortissement	241	Immob. d'animaux reproducteurs adultes
A1	Titre pour la vente des animaux	246	Plantations pérennes et collections vivantes
A2	Encaissement de la vente des animaux	2841	Amort. des immob. corp. - animaux reprod. adultes
A3	Mandat pour la valeur des animaux restant à amortir	2846	Amort. des immob. corporelles-plant pérennes
A4	Régularisation par contrepassation (sortie des animaux de l'actif)	462	Créances sur cessions d'immobilisations
B5	Titre pour la vente du verger et des protections	515	Compte DFT
B6	Encaissement de la vente du verger et des protections	656	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
B7	Mandat du montant de la valeur nette comptable du verger et des protections	756	Produits des cessions d'éléments d'actif
B8	Sortie du bien par contrepassation des comptes d'immobilisation et d'amortissement		
9	Bilan de sortie		

	241	246	2841	2846	462	5151	656	756
0	3000	4900		2100	4100			
A1					3500			3500
A2					3500	3500		
A3		900					900	
A4		2100	2100					
B5					3500			
B6					3500	3500		
B7			800				800	
B8		4100		4100				
9	soldé	soldé	soldé	soldé	soldé	7000		

Observations :

- A0** Bilan d'entrée 5ème année d'amortissement : cpte 2841 = ((300)+ 3 ans x 600)= 2100€ et cpte 2846 = ((900) + 3 ans x 800)= 4 100€
 Les comptes 6 et 7 seront soldés par le compte de résultat

Les opérations d'amortissement sont des opérations mixtes

- A3** 3000€ -2100€ = 900€

- B7** VNC : 4900€ – 4100€ = 800€

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5112 - Chèques à encaisser et 5151 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

CREATION D'UNE IMMOBILISATION PAR L'ETABLISSEMENT

Schéma d'écriture n° : 4-2-0

Exemple : Création d'une immobilisation par l'établissement pour lui-même sans et avec en cours et avec des travaux confiés à des tiers

- A** Mobilier fabriqué et mis en service par l'établissement – 900€ en année N
- B** Travaux réalisés partiellement par l'établissement sur l'exercice N - 3 000€ -et terminés par des tiers sur l'exercice N+1- 2 000€
- C** Imputation définitive des travaux

Opérations comptables		Comptes	
0	Bilan d'entrée	2135	Installations générales, agencements, aménagements...
A1	Mandats et titres de recette pour l'intégration du mobilier	2184	Mobilier
B2	Mandats et titres de recette : travaux réalisés sur l'exercice N	2318	Autres immobilisations corporelles en cours
3	Bilan de sortie, bilan d'entrée	4041	Fournisseurs-achats de valeurs immobilisées
B4	Mandat des travaux réalisés par des tiers	515	Compte DFT
B5	Païement des travaux	722	Production immobilisée...
C6	Imputation définitive des travaux		
7	Bilan de sortie		

Exercice N

	2135	2184	2318	4041	515	722
0					3000	
A1		900				900
B2			3000			3000
3		900	3000		3000	

Exercice N+1

	2135	2184	2318	4041	515	
3		900	3000		3000	
B4			2000	2000		
B5				2000		2000
C6	5000		5000			
7	5000	900	soldé	soldé	1000	

Observations :

- A** Coût de revient estimé 900€- Les opérations relatives aux achats de matériaux et fournitures ne sont pas retracées dans ce schéma.
- B** Coût de revient estimé des travaux réalisés par l'établissement – 3 000€- Les opérations relatives aux achats de matériaux et fournitures ne sont pas retracées dans ce schéma.
A1 et B2 : Opérations budgétaires d'ordre
- C6** Opérations comptables- Le compte 2318 doit être soldé dès que l'immobilisation en cours est achevée. Ce n'est que lorsque le bien recevra son imputation définitive que son amortissement débutera.
Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT- n'est pas reproduit- cf le schéma n° 1-1

PRODUCTION PAR L'EPLÉFA D'UN BIEN VIVANT IMMOBILISÉ

Schéma d'écriture n° : 4-2-1

Exemple : Plantation d'une vigne

A Travaux de préparation et d'aménagement des terres-1ère année : 5 000€

B Immobilisation de la vigne-en-cours de production

C Imputation définitive de la vigne dans le patrimoine

D Amortissement sur 10 ans

Opérations comptables		Comptes	
0	Bilan d'entrée	2346	Immobilisations corporelles en cours-biens vivants
A1	Mandats achats fournitures, travaux...	246	Plantations pérennes
A2	Païement mandats divers achats et travaux	2846	Amort. des immob. corporelles-plant pérennes
B3	Constatation d'immobilisation en cours	40x	Fournisseurs-achats de biens
4	Bilan de sortie	515	Compte DFT
5	Bilan d'entrée	6x	Diverses charges
C6	Imputation définitive de la vigne dans le patrimoine	68114	Dotations aux amort. -immob. corporelles-biens vivants
7	Bilan de sortie N+3	724	Production immobilisée...biens vivants
8	Bilan d'entrée N+4		
D9	Amortissement 1ère année		
10	Bilan de sortie		

Exercice N

	2346	246	40	515	6x	724
0				9000		
A1			5000		5000	
A2			5000		5000	
B3	5000					5000
4	5000		soldé	4000		

Exercice N+3

	2346	246
5	5000	
C6		5000 5000
7	soldé	5000

Exercice N+4

	246	2846	68114
8	5000		
D9		500 500	
10	5000	500	

Observations :

- A la différence des biens (non vivants) en cours de production qui sont intégrés dans les comptes d'immobilisation dès que leur immobilisation en cours est achevée, les en-cours de biens vivants immobilisables ne le sont que lorsqu'ils ont atteint un stade « de vie productive ». Dans l'exemple présenté la vigne ne sera imputée sur un compte d'immobilisation que trois ans après sa plantation

Les comptes 6x, 68114 et 724 seront soldés par le compte de résultat

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

CESSIONS INTERNES

Schéma d'écriture n° : 5.1

Exemple : Vente d'une prestation du centre « Lycée » au centre « CFPPA » de l'EPLEFPA

A Mise à disposition de locaux par le "lycée" au "CFPPA" - 1000 €

B Location par le "CFPPA" au "Lycée" - 1000 €

Opérations comptables		Comptes	
1A	Titre - mise à disposition de locaux par le Lycée au CFPPA	181	Comptes de liaison
2B	Mandat - location de locaux par le CFPPA	185	Opérations de trésorerie inter-services
3	Régularisation comptable de la vente de prestation	186132	Locations immobilières
4	Régularisation comptable de l'achat de la location	187083	Locations diverses
		6132	Locations immobilières
		7083	Locations diverses

	EPL				Centre «Lycée»				Centre «CFPPA»			
	185	181			185	181	187083	7083	185	181	186132	6132
1A						1000		1000				
2B											1000	1000
3		1000	1000		1000		1000					
4	1000			1000					1000	1000		

Observations :

1A Les produits du lycée imputés en classe 7 chez l'ordonnateur servent automatiquement un compte de liaison 187 de ce centre.

2B Les charges du CFPPA imputées en classe 6 chez l'ordonnateur servent automatiquement un compte de liaison 186 de ce même centre.

Globalement les comptes 186 et 187 se neutralisent, le montant des produits constatés sur un centre étant égal au montant des charges enregistré sur l'autre centre.

3-4 Opérations comptables- les comptes 181 et 185 sont servis automatiquement dans les centres et l'EPL

CESSIONS INTERNES – Livraisons à soi-même soumises à TVA

Schéma d'écriture n°5-2

Exemple Vente du centre « Exploitation » au centre « Lycée » de l'EPLFPA

A Vente de viande par « l'Exploitation » au « lycée » - 100€ HT 105€ TTC

B Achat de viande par le « Lycée » à « l'exploitation » - 105€ TTC

Opérations comptables		Comptes	
1A	Titre - Vente de viande par l'exploitation et constatation TVA collectée	181	Comptes de liaison
2B	Mandat - Achat de viande par le lycée	185	Opérations de trésorerie inter-services
3	Régularisation comptable de la vente TTC	1860281	Denrées alimentaires
4	Régularisation comptable de l'achat TTC	187022	Produits animaux
5	Régularisation de la TVA selon périodicité prévue	4457	Taxe sur le chiffre d'affaires collectée par l'établissement
6	Mise en paiement de la TVA due aux services fiscaux - opération de trésorerie interservices	4455	Taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser
7	Paiement de la TVA	515	Compte DFT
		581	Virements internes de comptes
		60281	Denrées alimentaires
		7022	Produits animaux

	EPL				Centre « Exploitation »						Centre « Lycée »			
	581	185	515		181	187022	185	4457	4455	7022	181	185	1860281	60281
1A					100		100		5					
2B												105		105
3	100			105		100		105						
4		105	105								105		105	
5								5		5				
6	5			5			5		5					
7			5	5										

Observations :

1A Les produits de l'exploitation imputés en classe 7 servent automatiquement le compte de liaison 187 correspond de ce

2B Les charges du lycée imputés en classe 6 servent automatiquement le compte de liaison 186 correspond de ce centre.

Les comptes 186 et 187 ne se neutralisent plus, la différence correspondant à la TVA collectée au compte 4457

3-4-6 Les comptes 181 et 185 sont servis automatiquement dans les centres et l'EPLFPA.

Le solde global des comptes 18 est nul.

PAIEMENT AVANT ORDONNANCEMENT

Schéma d'écriture n° : 6

Exemple : Prélèvement d'une facture d'électricité

A Prélèvement du montant des dépenses d'électricité du mois – 5 000€

B Régularisation de la dépense par émission d'un mandat

Opérations comptables		Comptes	
A1	Prélèvement sur le compte DFT	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
B2	Régularisation de la dépense par émission d'un mandat	4721	Dépenses payées avant ordonnancement
3	Régularisation comptable par émargement des comptes de tiers	515	Compte DFT
		6063	Électricité

EPL

	4011	4721	515	6063
A1		5000	5000	
B2	5000			5000
3	5000	5000		

Observations :

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

PRODUITS CONSTATES D'AVANCE

Schéma d'écriture n° : 7

Exemple : L'établissement loue à un tiers un entrepôt pour un montant annuel de 8000€ HT. Le loyer est perçu d'avance le 01/10 de l'exercice N.

- A** Encaissement du loyer annuel de 9600€ TTC soit 8000€ HT et TVA 20% (1600€)
- B** Opération d'inventaire au 31/12 de l'exercice N: constatation du produit constaté d'avance de 6000€ pour les 9 mois se rattachant à N+1 (du 01/01 N+1 au 30/09/ N+1 : 8000€ x 9 mois / 12 mois = 6000€)
- C** Au 01/10 N+1, constatation du produit constaté d'avance rattaché à N+1
- D** Contatation du loyer de l'année N+1

Opérations comptables		Comptes	
A1	Encaissement du loyer annuel	4121	Autres clients
B2	Emission et prise en charge du titre de recettes à hauteur de la totalité du loyer	4457	Taxes sur le chiffre d'affaires collectées
C3	Au 31/12/ N : constatation du produit constaté d'avance par réduction du titre de recette initial à hauteur de 9/12ième	487	Produits constatés d'avance
4	Bilan de clôture N	515	Compte DFT
5	Reprise du bilan de sortie de N dans N+1	7083	Locations diverses
D6	Au 01/01/N+1 : constatation de la part du loyer rattachée à N+1 par l'émission d'un titre		

Exercice N

	4121	4457	487	515	7083
A1	9600		1600		8000
B2		9600		9600	
C3			6000		6000
4	Soldé	1600	6000	9600	2000

01/01/ N+1

	487	7083
5	6000	
D6	6000	6000

Observations :

- C3** Le titre initial (1A) est réduit du montant de l'action restant à réaliser sur l'exercice N+1
 Une autre solution consiste à affecter directement (au compte 487) au moment du titre le montant à reporter sur l'exercice suivant dès lors que ce montant est déjà connu
 Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5112 - Chèques à encaisser et 515 - Compte DFT-- n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

CHARGES CONSTATEES D'AVANCE

Schéma d'écriture n° : 8

Exemple : Contrat de location de matériel passé pour un an à compter du 1er octobre de l'exercice N avec une facturation annuelle en année N

- A** Emission et prise en charge du mandat – 800€
- B** Paiement du mandat par virement
- C** Répartition du montant de la charge entre l'exercice N (1/4) et N+1(3/4)
- D** Prise en charge sur l'exercice N+1 du montant du mandat annulé sur l'exercice N

Opérations comptables		Comptes	
A1	Emission et prise en charge du mandat pour la totalité de la prestation de location	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
B2	Paiement du mandat	486	Charges constatées d'avance
C3	Ordre de reversement pour les 3/4 de la prestation de location portant sur l'exercice	515	Compte DFT
4	Reprise des bilans de sortie de N, dans N+1	6132	Locations de matériel
D5	Emission et prise en charge du mandat pour la part de la location imputable à l'exercice N+1		

Exercice N

	4011	486	515	6132
A1	800			800
B2	800		800	
C3		600		600

Exercice N+1

	4011	486	515	6132
4		600	800	
D5		600		600

Observations :

- C3** Le mandat initial (A1) est réduit du montant de la charge affectée à l'exercice N+1
Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

RABAIS OBTENUS

Schéma d'écriture n° : 9.1

Exemple :

- A** 1er cas : Rabais de 50 € obtenus après mandatement - régularisation par déduction sur la facture suivante
B 2ème cas : Rabais de 50 € obtenus après mandatement – paiement du rabais par le fournisseur

Opérations comptables		Comptes	
A1	Ordre de reversement pour le montant du rabais	401	Fournisseurs
A2	Mandat de la facture pour la totalité due	463	Ordres de recettes ou ORV
A3	Paiement du mandat minoré du rabais	515	Compte DFT
A4	Régularisation par opération d'ordre comptable	609	Rabais, ristournes obtenus sur achats
B5	Ordre de reversement pour le montant du rabais	615	Travaux d'entretien et de réparation
B6	Encaissement du rabais obtenu du fournisseur		

	401	463	515	609	615	
A1		50			50	
A2		1000			1000	
A3	950			950		
A4	50		50			
B5		50			50	
B6			50	50		

RABAIS ACCORDES

Schéma d'écriture n° : 9-2

Exemple :

- A** Rabais de 100€ accordé hors facture initiale

Opérations comptables		Comptes	
A1	Vente précédente (rappel du titre de recette)	412	Autres clients
A2	Ordre de réduction de recettes correspondant au montant du rabais	4198	Rabais, remises, ristournes accordées et autres avoirs
A3	Encaissement du règlement du client pour la totalité de la vente	515	Compte DFT
A4	Remboursement au client	709	Rabais, remises, ristournes accordées par l'établissement

Exercice N

	412	4198	5151	701	709
A1	2000			2000	
A2		100			100
A3	2000		2000		
A4		100		100	

Observations :

- A4** Ordre de paiement du comptable

ENCAISSEMENT SANS TITRE

Schéma d'écriture n° : 10

Exemple :

- A** Versement par la Région d'une subvention complémentaire pour travaux – 2 000€
B Réception de la notification de la subvention de la Région pour un montant supérieur au versement effectué (voir A) - 3 000€
C Encaissement du solde de la subvention - 1 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Encaissement du versement de la subvention	4412	Subvention Région
B2	Emission du titre de recette à réception de la notification	4718	Autres recettes à classer
C3	Emargement du compte d'attente	515	Compte DFT
C4	Encaissement du solde de la subvention	742	Subvention de la Région

EPL

	4412	4718	515	742
A1			2000	2000
B2	3000			
C3		2000	2000	
C4		1000		1000

Observations :

Le compte 4718 doit être soldé en fin d'exercice

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5112 - Chèques à encaisser et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

CHARGES A PAYER – EXTOURNE

Schéma d'écriture n° : 11 Régularisation de la charge à payer par la technique de l'extourne

Exemple :

A Facture non parvenue à la clôture de l'exercice N avec un service fait - 500€

B Réception de la facture sur N+ 1 - 500€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Mandat en charge à payer du montant estimé de la dépense	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
2	Bilan de sortie	408	Fournisseurs-factures non parvenues
3	Bilan d'entrée	515	Compte DFT
B4	Mandat d'extourne au 01/01/N+1 : opération de contrepassation	6067	Fournitures et matériel d'enseignement non immobilisé
B5	Mandat à réception de la facture		
B6	Palement		

A la clôture de l'exercice N

	4011	408	515	6067
A1		500		500
2		500		

Exercice N+1 - cas 1 : le montant de la facture est égal au montant du mandatement- 500€

	4011	408	515	6067
3		500		
B4		500		500
B5	500			500
B6	500		500	
	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>		

Observations :

Selon la nature de la dépense les comptes 4286, 4386, 4486 et 4686 seront utilisés à la place du compte 408

Quel que soit le montant de la facture (inférieur ou supérieur au montant estimé), celle-ci est comptabilisée dès sa réception selon le schéma B5.

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

PRODUITS A RECEVOIR – EXTOURNE

Schéma d'écriture n° : 12

Régularisation du produit à percevoir par la technique de l'extourne

Exemple :

- A** Produits non encore facturés aux clients à la clôture de l'exercice N avec droits acquis - 800€
B Émission de la facture sur N+ 1 - 800€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Titre de recette en produit à recevoir du montant estimé	4121	Autres clients
2	Bilan de sortie	418	Clients- produits non encore facturés
3	Bilan d'entrée	515	Compte DFT
B4	Titre d'extourne au 01/01/ N+1 : opération de contrepassation	706	Prestations de service
B5	Titre à l' émission de la facture		
B6	Encaissement		

A la clôture de l'exercice N :

	4121	418	515	706
A1		800		800
2		800		

Exercice N+1 :

	4121	418	515	706
3		800		
B4		800		800
B5	800			800
B6	800		800	
	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>		

Observations :

Selon la nature de la recette des comptes 4287, 4387 ,4487 et 4687 pourront être utilisés à la place du 418

Quel que soit le montant du titre émis en N+1 (inférieur ou supérieur au montant du titre initial), le schéma B5 est appliqué.

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5112 - Chèques à encaisser et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit- cf le schéma n° 1-1

BOURSES

Schéma d'écriture n° : 13-1

Exemple : Gestion des bourses

A Encaissement du montant des bourses – 5 000€

B Paiement au famille –5 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Encaissement du montant des bourses	44114	Bourses et aides accordées par l'État
B2	Emission et prise en charge du mandat	4661	Mandats à payer
B3	Paiement au famille	515	Compte DFT
4	Emission du titre de recette	6574	Bourses accordées par l'État
		74144	Bourses

	44114	4661	515	6574	74144
A1	5000		5000		
B2		5000		5000	
B3		5000	5000		
B4	5000				5000

Observations :

B4 Le montant du titre de recette doit être égal au montant du mandat.

En pratique, il arrive que le compte 44114 affiche un solde débiteur ou créditeur. Le solde créditeur du compte 44114 traduit le montant de la subvention non utilisé. Un solde débiteur indique le montant de subvention restant à percevoir. La régularisation intervient l'exercice suivant.

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT- n'est pas reproduit-cf le schéma n° 1-1

COMPENSATION BOURSES/PENSIONS

Schéma d'écriture n° : 13-2

Exemple : Gestion des bourses : affectation des bourses aux produits des pensions des élèves :

- montant total des pensions 5 000€ ;
- montant total des bourses 1 500€.

A Produits des pensions constatés 5000€

B Affectation de la part des bourses aux produits des pensions 1000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Emission du titre de recettes du montant des pensions	411	Élèves stagiaires et hôtes de passage
A2	Encaissement du montant des pensions payé par les familles	4661	Mandats à payer
B3	Emission du mandat des bourses	515	Compte DFT
B4	Affectation des bourses aux pensions par compensation	6574	Bourses accordées par l'État
B5	Paieement du solde des bourses aux familles	7061	Produits scolaires - Pensions des élèves

	411	4661	515	6574	70621
A1	5000				5000
A2		4000	4000		
B3			1500	1500	
B4		1000	1000		
B5		500		500	

Observations :

Cette opération répond au principe de compensation légale et fait l'objet d'une opération d'ordre comptable.

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas

DISPOSITIF D'INTERVENTION POUR COMPTE DE TIERS - CONVENTIONN DE FORMATION

Schéma d'écriture n° : 14

Exemple : Portage d'une convention de formation professionnelle dans le cadre d'un appel à projet régional par l'EPLEFPA X pour plusieurs EPLEFPA

- A** Signature d'une convention de 300 000€ entre le conseil régional et l'EPLEFPA X, porteur du projet, pour la mise en œuvre des formations professionnelles au bénéfice de plusieurs EPLEFPA de la région.
- B** Reversement des sommes dues aux EPLEFPA concernés au titre du premier acompte prévu par la convention :
 - EPLEFPA Y pour 10 000€ ;
 - EPLEFPA Z pour 25 000€ ;
 - EPLEFPA V pour 40 000€.
- C** Constatation des produits dus à l'EPLEFPA X au titre de la mise en œuvre des actions de formation - 60 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Versement par le conseil régional du montant total de la convention	4121	Autres clients
B2	Opérations comptables pour compte de tiers : constatation des sommes à payer aux trois établissements	4431	Autres comptOpérations pour le compte de l'Etat et autres organismes publics créiteurs-mandats à payer
B3	Païement des sommes dûes aux trois établissements	4668	Ordre de paiement
C4	Emission d'un titre de recettes au bénéfice de l'EPLEFPA X	515	Compte DFT
C5	Opération comptable pour compte de tiers pour l'EPLEFPA X (opération d'émargement du titre)	744	Collectivités publiques et organismes internationaux

	4121	4431	4668	515	744
A1		300 000		300 000	
B2		10 000 25 000 40 000	10 000 25 000 40 000		
B3			10 000 25 000 40 000	10 000 25 000 40 000	
C4	60 000				60 000
C5		60 000 60 000			
	<i>Soldé</i>		<i>Soldé</i>		

Observations :

Le compte 4431 n'est pas soldé, la convention est en cours d'exécution.

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit.

TAXE D'APPRENTISSAGE

Schéma d'écriture n° : 15

Exemple : Gestion de la taxe d'apprentissage

- A** Encaissement au titre de la taxe d'apprentissage – 13 000€
- B** Achats de fournitures pédagogiques- 9 000€ et de documentation – 1 000€
- C** Nouvel encaissement au titre de la taxe d'apprentissage – 2 000€
- D** Acquisition d'un matériel informatique en section d'investissement – 4 800€
- E** Constatation budgétaire du produit de la taxe d'apprentissage

Opérations comptables		Comptes	
A1	Encaissement de la taxe d'apprentissage	134181	Produits versement de la taxe d'apprentissage
B2	Emission d'un mandat pour les fournitures pédagogiques	2183	Matériel de bureau et matériel informatique
B3	Emission d'un mandat pour la documentation	4011	Fournisseurs-achats de biens ou prestations de service
B4	Paielements des mandats B2 et B3	4041	Fournisseurs d'immobilisations
C5	Encaissement de la taxe d'apprentissage complémentaire	4674	Taxe d'apprentissage
D6	Emission d'un mandat pour le matériel informatique	515	Compte DFT
D7	Paielement du mandat D6	6067	Fournitures et matériel d'enseignement non immobilisés
E8	Emission d'un titre de recette à hauteur des dépenses de fonctionnement	6183	Documentation technique et pédagogique
E9	Emission d'un titre de recette à hauteur des dépenses d'investissement	7482	Produits versement de la taxe d'apprentissage

	134181	2183	4011	4041	4674	515	6067	6183	7482
A1					13000	13000			
B2			9000				9000		
B3			1000					1000	
B4			10000			10000			
C5					2000	2000			
D6		4800		4800					
D7				4800		4800			
E8					10000				10000
E9	4800				4800				
			Soldé	Soldé	Soldé				

Observations :

Les titres de recettes doivent être strictement égaux aux montants des charges et dépenses

Le solde du compte 4674, en fin d'exercice, ne peut être débiteur

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit.

STOCKS

Schéma d'écriture n° : 16

Exemple : Variation de stocks d'approvisionnement, de marchandises et de biens vivants

- A** Stock de céréales :
- valeur initiale : 8 000€ ;
- valeur finale : 7 000€.
- B** Stock de denrées alimentaires :
- valeur initiale : 1 500€ ;
- valeur finale : 1 800€.
- C** Stock d'animaux de cycle court :
- valeur initiale : 6 000€ ;
- valeur finale : 4 000€.

Opérations comptables		Comptes	
1	Bilans d'entrée	30281	Denrées alimentaires
A2	Annulation du stock initial de céréales	31	Animaux cycle court
A3	Constatation du stock de fin d'exercice des céréales	374	Produits finis végétaux
B4	Annulation du stock initial de denrées alimentaires	603281	Variation de stocks des denrées alimentaires
B5	Constatation du stock de fin d'exercice de denrées alimentaires	713x	Variat inv-biens vivts non immo-en-cours prod, produits
C6	Annulation du stock initial d'animaux de cycle court		
C7	Constatation du stock de fin d'exercice des animaux de cycle court		
8	Bilans de sortie		

	30281	31	374	603281	713x
1	1500	6000	8000		
A2			8000	8000	
A3			7000		7000
B4	1500			1500	
B5	1800			1800	
C6		6000		6000	
C7		4000			4000
8	1800	400	7000		

Observations :

- A** Variation = diminution de stock (-1 000€)
- B** Variation = augmentation de stock (+300€)
- C** Variation = diminution de stock (-2 000€)

A2 à C7 Opérations budgétaires en classe 6 et 7 ; opérations non budgétaires en classe 3

DEPRECIATION DE COMPTES DE TIERS

Schéma d'écriture n° : 17-1

Exemple :

- A Une entreprise débitrice envers l'établissement pour un montant de 5 000€ est mise en redressement judiciaire
 B Dépréciation du montant de la créance due par cette entreprise
 C En N+1, l'entreprise est mise en liquidation, l'établissement ne perçoit que 1 000€ du montant de la créance

Opérations comptables		Comptes	
1	Bilan d'entrée - créance restant à recouvrer	4121	Autres clients
A2	Enregistrement de la créance douteuse	4162	Autres créances douteuses ou litigieuses
B3	Emission d'un mandat de dépense pour constater la dépréciation	4912	Dépréciations des comptes de clients - autres clients
4	Bilan de sortie	515	Compte DFT
5	Bilan d'entrée	68174	Dotations pour dépréciation des actifs circulants-créances
C6	Encaissement	654	Pertes sur créances irrécouvrables
C7	Emission du mandat pour la créance irrécouvrable	78174	Reprise sur dépréciation actifs circulants-créances
C8	Emission du titre de reprise de la dépréciation		

Exercice N

	4121	4162	4912	515	68174	654	78174
1	5000						
A2		5000 5000					
B3			5000		5000		
4	Soldé	5000	5000				

Exercice N+1

	4121	4162	4912	515	68174	654	78174
5		5000	5000				
C6		1000		1000			
C7		4000				4000	
C8			5000				5000
		Soldé	Soldé				

Observations :

- A2 Opération d'ordre comptable
 Opérations budgétaire (B3, C7 et C8) sur les comptes de classe 6 et 7 uniquement

PROVISIONS POUR ALLOCATIONS PERTE D'EMPLOI ET INDEMNITES DE LICENCIEMENT

Schéma d'écriture n° : 17-2

Exemple :

- A Des indemnités vont être versées à un salarié suite à son licenciement prononcé en N et intervenant en N+1. Le montant des indemnités est évalué à 1 500€
- B A la date effective du licenciement en N+1, l'établissement doit verser au salarié 2 000€

Opérations comptables		Comptes	
A	Emission du mandat du montant de la provision	1587	Provisions pour allocations perte d'emploi et indemnités de licenciement
1			
2	Bilan de sortie	4661	Mandats à payer
3	Bilan d'entrée	515	Compte DFT
B4	Emission du mandat correspondant au montant des indemnités dues	6414	Indemnités et avantages divers
B5	Païement du mandat	6815	Dotations provision pour risques et charges d'exploitation
B6	Emission du titre de reprise de la provision	7815	Reprise sur provision pour risques et charges d'exploitation

Exercice N

	1587	4661	515	6414	6815	7815
A1	1500				1500	
2	1500					

Exercice N+1

	1587	4661	515	6414	6815	7815
3	1500					
B4		2000		2000		
B5		2000		2000		
B6	1500					1500

Observations :

Ce schéma d'écriture s'applique pour les provisions pour risques (C/151), pour les provisions pour gros entretien (C/157) et pour les autres provisions pour charges (C/158).

Opération d'ordre non budgétaire pour le compte 1587.

Différents comptes de la classe 15 et de la classe 6 pourront être utilisés en fonction de la nature de la provision.

DEPRECIATION DE STOCKS

Schéma d'écriture n° : 17-3

Exemple : L'exploitation dispose d'un stock de bouteilles de vin d'une valeur initiale de 30 000€. Un lot de bouteilles est impropre à la consommation pour valeur estimée à 5 000€.

- A** Constatation d'une perte probable sur les stocks de vin- 5 000€
B La perte sur le stock de vin est constatée en N+1 pour un montant de 4 000€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Valeur du stock initial	30	Approvisionnements et marchandises
A2	Emission d'un mandat du montant de la perte probable	390	Dépréciation des approvisionnements et marchandises
3	Bilan de sortie	603	Variation des stocks
4	Bilan d'entrée	6817	Dotations provisions pour dépréc. actifs circulants
B5	Emission d'un mandat pour constater la perte sur le stock de vin	78173	Reprise provision pour dépréc. actifs circulants
B6	Emission d'un titre pour reprise de la provision		

Exercice N

	30	39	603	6817	78173
A1	30 000				
A2		5 000		5 000	
3	30 000	5 000			

Exercice N+1

	30	39	603	6817	78173
4	30 000	5 000			
B5	4 000		4 000		
B6		5 000			5 000
	26 000	Soldé			

SALAIRES ET CHARGES

Schéma d'écriture n° : 18-1

Exemple : Agent du secteur public

- A** Salaire d'un formateur du CFA - 1 500 € dont 75€ d'impôt sur le revenu et paiement par virement - 1 425 €
- B** Charges sociales (URSSAF) part salariale - 200 € et charges sociales (URSSAF) part patronale - 1300 € (1000€ pour la part sécurité sociale et 300€ pour la part assurance chômage)
- C** Charges sociales (IRCANTEC) part salariale - 100 € et charges sociales (IRCANTEC) part patronale - 300 €
- D** Protection sociale complémentaire (PSC) - part du salarié (30€) part de l'employeur (20€) + cotisations sociales PSC (2€ part patronale et 1€ part salariale)
- E** Paiement des mandats de charges sociales et PSC par virement / Paiement de l'impôt sur le revenu

Opérations comptables		Comptes	
A1	Emission du mandat salaire net	421	Personnel-rémunérations dues
A2	Opération non budgétaire - comptabilisation de l'impôt sur revenu	4311	Sécurité sociale-régime général
A3	Paiement du salaire net à l'agent	4371	IRCANTEC
B4	Emission du mandat des charges sociales (URSSAF) part salariale	4374	Caisse d'assurance chômage
B5	Emission du mandat des charges sociales (URSSAF) part patronale	4378	Divers
C6	Emission du mandat des charges sociales (IRCANTEC) part salariale	442	Prélèvement à la source
C7	Emission du mandat des charges sociales (IRCANTEC) part patronale	515	Compte DFT
D8	Emission du mandat de PSC, part salarié (mutuelle)	64114	Salaires-personnel enseignant
D9	Emission du mandat de PSC, part employeur (mutuelle)	6452	Cotisations aux Mutuelles
D10	Emission du mandat de PSC, cotisations sociales	6461	Sécurité sociale non agricole
E10	Paiement des mandats de PSC (mutuelle)	6462	Mutuelle
E11	Paiement des mandats de charges sociales (URSSAF)	6463	Caisses de retraite- IRCANTEC non agricole
E12	Paiement des mandats de charges sociales (IRCANTEC)	6464	Cotisations à l'assurance chômage non agricole
E13	Paiement de l'impôt sur le revenu - 75€		

	421	4311	4371	4374	4378	442	515	64114	6452	6461	6462	6463	6464
A1	1500							1500					
A2	75					75							
A3	1425						1425						
B4		200						200					
B5		1000		300						1000			300
C6			100					100				300	
C7			300										
D8					50			30	20				
D9													
D10		2		1				1			2		
E10					50		50						
E11		1202		301			1503						
E12			400				400						
E13						75	75						
	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé	Soldé							

Observations :

Le compte 64114 enregistre la totalité de la rémunération brute

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT -

Pour un agent de droit privé les cotisations sociales se paient à la MSA, caisse de retraite à la CAMARCA ou IRCANTEC et mutuelle du salarié

Pour les écritures liées à la taxe sur les salaires voir le commentaire du compte 4472.

SALAIRES : avances, oppositions

Schéma d'écriture n° : 18.2

Reprise du schéma 18.1

Exemple :

- A** Versement d'une avance en espèces - 150 €
- B** Salaire net du mois d'avril - 1500 € dont 75€ de prélèvement à la source (selon schéma 18-1)
- C** Retenue sur salaire dans le cadre d'une saisie à tiers détenteur- 100 €
- D** Régularisation de l'avance sur le salaire du mois d'avril
- E** Paiement du salaire à l'agent

Opérations comptables		Comptes	
A1	Paiement de l'avance	421	Personnel-rémunérations dues
B2	Emission d'un mandat pour le salaire net	425	Personnel-avances et acomptes
C3	Constatation d'une retenue sur salaire	427	Personnel-oppositions
C4	Paiement de la retenue sur salaire	531	Caisse
D5	Régularisation de l'avance	515	Compte DFT
E6	Paiement du salaire	64114	Salaires-personnel enseignant

	421	425	427	531	5151	64114
A1		150		150		
B2	1500					1500
C3	100		100			
C4			100		100	
D5	150	150				
D6	1175				1175	
	Reste 75€ au débit	Soldé	Soldé			

NB : il reste un montant de 75€ au débit du 4212 qui correspond au prélèvement à la source pour l'impôt sur le revenu, conformément à l'exemple du schéma 18-1 auquel il convient de se référer.

Observations :

A1/C4 ordre de paiement de l'ordonnateur

Le détail des opérations de banque passées entre les comptes 5159 - Règlements en cours de traitement et 515 - Compte DFT - n'est pas reproduit-

VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT

Schéma d'écriture n° : 19

Exemple :

- A** Achat de VMP : 5 000 €
B Cession de VMP- prix de cession supérieur à la valeur d'acquisition : 5 100 €
C Cession de VMP- prix de cession inférieur à la valeur d'acquisition : 4 950 €

Opérations comptables		Comptes	
A1	Achat VMP - Ordre de paiement	464	Dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement
A2	Enregistrement du paiement	465	Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
B3	Encaissement cession des VMP-montant supérieur à la valeur d'acquisition	50	Valeurs mobilières de placement
B4	Mandat - régularisation comptable pour la valeur d'acquisition	5151	Compte au Trésor
B5	Titre de recette- constatation des VMP pour le prix de cession	6671	Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
C6	Encaissement cession des VMP-montant inférieur à la valeur d'acquisition	7671	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
C7	Mandat - régularisation comptable pour la valeur d'acquisition		
C8	Titre de recette - constatation des VMP pour le prix de cession		

	464	465	50	5151	6671	7671
A1	5000		5000			
A2	5000			5000		
B3		5100		5100		
B4			5000		5000	
B5		5100				5100
C6		4950		4950		
C7			5000		5000	
C8		4950			4950	
				Moins-value 50	Plus-value 100	

Observations :

La moins-value est constatée par la différence entre le mandat et le titre effectués au compte 6671.

La plus-value est constatée par la différence entre le mandat et le titre effectués au compte 7671.

AFFECTATION DU RESULTAT

Schéma d'écriture n° : 20

Exemple :

- A** 1er cas : exercice bénéficiaire, résultat affecté par le CA en réserves
B 2ème cas : exercice bénéficiaire, résultat affecté par le CA en report à nouveau créditeur
C 3ème cas : exercice déficitaire, résultat affecté par le CA sur les réserves en l'absence de montant dans le compte report à nouveau (110)
D 4ème cas : exercice déficitaire, résultat affecté par le CA en report à nouveau débiteur

Opérations comptables		Comptes	
A1	Résultat de l'exercice N-1	106	Réserves
A2	Affectation du résultat par le conseil d'administration en réserves	110	Report à nouveau (solde créditeur)
B3	Résultat de l'exercice N-1	119	Report à nouveau (solde débiteur)
B4	Affectation du résultat en report à nouveau créditeur	120	Résultat de l'exercice-solde créditeur
B5	Affectation du résultat par le conseil d'administration à la séance suiv	129	Résultat de l'exercice-solde débiteur
C6	Résultat de l'exercice N-1		
C7	Affectation du résultat par le CA par prélèvement sur les réserves		
D8	Résultat de l'exercice N-1		
D9	Affectation du résultat en report à nouveau débiteur		
D10	Affectation du résultat par le conseil d'administration en présence d'un solde créditeur ou nul du C/106		

Exercice bénéficiaire

	106	110	119	120
A1				5000
A2	5000		5000	
B3				5000
B4		5000	5000	
B5	5000	5000		

Exercice déficitaire

	106	110	119	129
C6				3000
C7	3000			3000
D8				3000
D9		3000		3000
D10	3000		3000	

Observations :

Les résultats sont affectés distinctement dans chacun des centres et font l'objet d'une agrégation au niveau de l'établissement pour former un résultat

Le compte 106 est toujours créditeur ou nul

Toutes les opérations d'affectation au résultat sont des opérations d'ordre comptable

Remarque :

- 1) Lorsque le résultat est bénéficiaire, en présence de déficits antérieurs inscrits au solde débiteur du C/119, il convient en premier lieu d'apurer le déficit (débit 120 / crédit 119). L'éventuel reliquat excédentaire peut être affectée en réserves (C/106) ou en report à nouveau (C/110).
- 2) Lorsque le résultat est déficitaire, en présence d'excédents antérieurs inscrits au solde créditeur du C/110, il convient en premier lieu d'apurer le déficit (débit 110 / crédit 129). L'éventuel reliquat déficitaire doit être affecté en report à nouveau (compte 119). En l'absence de report à nouveau créditeur, le résultat déficitaire doit être apuré par les comptes de réserves (débit 106 / crédit 129). L'éventuel reliquat déficitaire doit être affecté en report à nouveau (compte 119).

REGIE D'AVANCE

Schéma d'écriture n° : 21-1

Exemple :

- A** Avance de 100€ par virement par l'agent comptable sur le compte DFT de la régie d'avance au régisseur
- B** Dépenses du régisseur – 60€
- C** Reconstitution de l'avance

Opérations comptables		Comptes	
A1	Avance	4725	Dépenses des régisseurs à vérifier
B2	Constatation des dépenses - Réception des justificatifs par l'agent comptable	515	Compte DFT
B3	Mandat de régularisation	543	Régies - Opérations de dépenses
C4	Reconstitution de l'avance	6...	Comptes de charges concernés

	4725	515	543	6...
A1		100	100	
B2	60		60	
B3	60			60
C4		60	60	

Observations :

L'avance doit être versée sur un compte ouvert au nom de la régie d'avance.

Si des dépenses du régisseur sont rejetées (par exemple PJ manquantes ou irrégulières), le compte 4725 sera crédité par le débit du 543 à hauteur des dépenses non justifiées. La régularisation s'effectuera selon l'écriture 3B.

REGIE DE RECETTES

Schéma d'écriture n° : 21-2

Exemple 1 : Fonctionnement général

- A** Fonds de caisse versé au régisseur – 50€
B Encaissement par l'agent comptable de 401€ versés par le régisseur, à l'appui de pièces justificatives : soit 400€ de recettes de la régie
C Constatation d'un trop perçu d'un montant de 1€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Versement du fonds de caisse	4715	Recettes des régisseurs à vérifier
B2	Comptabilisation des sommes encaissées et constatation des recettes	4718	Autres recettes à classer
B3	Titre de recettes de régularisation pour les ventes de la régie	515	Compte DFT
C4	Titre de recettes comptabilisant le trop perçu	531	Caisse
		545	Régies - Opérations de recettes
		7...	Comptes de produits concernés
		758	Produits divers de gestion courante

	4715	4718	515	531	545	7..	758
A1				50	50		
B2	400	1	401				
B3	400					400	
C4		1					1
	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>					

Observation

Les recettes du régisseur doivent être versées sur un compte DFT ouvert au nom de la régie de recettes.

Exemple 2 : Constatation des frais bancaires liés aux encaissements par carte bancaire

- A** Encaissement par l'agent comptable de 395€ (soit 400€ minorés de 5€ de frais bancaires)
B Opération de régularisation de la régie de recettes
C Comptabilisation des frais bancaires pour 5€

Opérations comptables		Comptes	
A1	Comptabilisation des sommes encaissées et constatation des recettes	4715	Recettes des régisseurs à vérifier
B2	Titre de recettes de régularisation	4721	Dépenses payées avant ordonnancement
C3	Mandat de régularisation pour les frais bancaires	515	Compte DFT
		627	Frais sur effets
		7...	Comptes de produits concernés

	4715	4721	515	627	7...
1A	395		395		
2B	395	5			400
3C		5		5	
	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>			

Exemple 3 : Constatation à la fois d'un chèque impayé et des frais bancaires associés

- A** Encaissement par l'agent comptable de 387.5€ (soit 400€ minorés de 10€ de chèque impayé et de 2.5€ de frais bancaires associés)
B Opération de régularisation des recettes de la régie avec constatation d'un chèque impayé de 10€ engendrant des frais bancaires à hauteur de 2,5€
C Opération de régularisation des frais bancaires
D Recouvrement du montant du chèque impayé

Opérations comptables		Comptes	
A1	Comptabilisation des sommes encaissées et constatation des	4678	Autre
B2	Constatation d'un chèque impayé et des frais bancaires associés / Titre de recettes de régularisation	4715	Recettes des régisseurs à vérifier
B3	Mandat de régularisation pour les frais bancaires liés au chèque	4721	Dépenses payées avant ordonnancement
C4	Recouvrement du chèque impayé par virement bancaire	515	Compte DFT
		627	Frais sur effets
		7...	Comptes de produits concernés

	4678	4715	4721	515	627	7...
1A		387.5		387.5		
2B	10	387.5	2.5			400
3C			2.5		2.5	
4D	10			10		
	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>	<i>Soldé</i>			

CHAPITRE 6 - ANALYSE FINANCIERE ET BUDGET DE GESTION

La comptabilité n'a pas seulement pour but d'enregistrer les opérations réalisées par l'établissement ayant un impact sur son patrimoine. Elle doit permettre également de porter un jugement sur l'organisme et d'orienter ses choix pour l'avenir.

L'analyse financière peut être présentée comme un complément de la comptabilité générale dont elle exploite les données en les retraitant pour analyser l'information issue du compte financier et affiner le jugement sur la santé financière de l'établissement.

6.1. PRINCIPES GENERAUX

Toute analyse financière doit respecter quelques principes de base.

- AUCUNE ANALYSE NE PEUT ETRE EFFECTUEE SANS UNE BONNE CONNAISSANCE de l'établissement, de son environnement économique et juridique, de ses structures, de ses missions et des moyens nécessaires à son fonctionnement.

C'est à la lumière des conclusions tirées de cette première approche qu'il conviendra de procéder à l'analyse financière proprement dite. En effet, les forces et les faiblesses d'un établissement s'expliquent par son histoire et influent sur son avenir.

- L'ANALYSE PROCEDE ESSENTIELLEMENT DE L'ETUDE attentive de documents fiables et, en particulier, des documents de synthèse, éléments des comptes financiers tels que bilans, comptes de résultats, annexe et tableau de financement.

- L'EXAMEN DES DOCUMENTS relatifs à un seul exercice est toujours insuffisant ; l'analyste financier fonde son jugement sur l'examen des évolutions plus que sur celui d'une situation ponctuelle. Aussi les comptes financiers des trois derniers exercices, au moins, devront être pris en considération.

- IL N'EXISTE PAS DE SYSTEME TYPE d'analyse aboutissant, après quelques calculs ordonnés, à des résultats indiscutables. La technique ne saurait suffire. Il faut de la rigueur, du bon sens, un jugement solide et un minimum d'expérience pour analyser des résultats et se prononcer à leur propos.

Aussi la méthode d'analyse devra être définie avec soin en tenant compte des objectifs recherchés et des spécificités de l'organisme. Une fois celle-ci mise au point, il conviendra de s'y tenir en l'enrichissant, le cas échéant, afin de pouvoir procéder à des comparaisons significatives dans le temps pour un même établissement.

- SI L'HETEROGENEITE DES ETABLISSEMENTS et leur plus ou moins grande convergence avec les structures du secteur privé ne permettent pas de dégager une démarche unique, les *notions de sécurité financière et de résultat* sont en tout état de cause au cœur de toute approche critique d'un organisme.

6.2. INDICATEURS DU SUIVI FINANCIER – INDISFI

Depuis la clôture de l'exercice 2016, le logiciel comptable permet, à partir du module « agent comptable », d'éditer un certain nombre d'indicateurs financiers sur une période de 5 ans (INDISFI).

Il est important que l'ensemble des décideurs puissent se reporter à ces indicateurs budgétaires et financiers qui leur permettent de disposer de véritables outils de gestion et d'aide à la décision.

6.3. UN OUTIL DE CONTROLE DE GESTION ET D'ANALYSE BUDGETAIRE : LE BUDGET DE GESTION

Le changement de culture initié par la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances a conduit à apporter une importance croissante à l'efficacité, c'est à dire au rapport entre le résultat et les moyens, en complément de l'efficacité qui apprécie le rapport entre le résultat et les objectifs.

Les outils du contrôle de gestion permettent aux équipes de direction des EPLEFPA de piloter leur établissement avec une meilleure visibilité sur la réalisation des missions de l'enseignement agricole, sur les coûts, et sur l'utilisation des moyens.

6.3.1. LE CONTROLE DE GESTION

Le contrôle de gestion est une méthode qui permet à un responsable de savoir s'il a atteint ses objectifs et s'il l'a fait au moindre coût.

Pour ce faire, les principaux outils du contrôle de gestion sont les indicateurs et le calcul de coûts.

Le contrôle de gestion s'inscrit dans une démarche par laquelle le responsable d'un service :

- identifie ses différentes productions de biens et services, stratégiques par rapport à ses objectifs
- identifie pour chacune des productions qu'il veut suivre, le processus de production (quels moyens, quels leviers..)
- définit les tableaux de bords et indicateurs pertinents pour ces productions.

L'objectif de cette démarche permet :

- d'améliorer la connaissance des composantes des coûts
- d'améliorer la connaissance des marges de manœuvre.

6.3.2. LE BUDGET DE GESTION ADOSSE AU LOGICIEL COMPTABLE « COCWINELLE »

Le budget de gestion permet aux équipes de direction des EPLEFPA de piloter leur établissement avec une meilleure visibilité sur la réalisation des missions, sur les coûts, sur l'utilisation des moyens. C'est un outil permettant également d'améliorer et d'automatiser au maximum la collecte et le traitement des informations nécessaires au renseignement des indicateurs.

La mise en place d'un budget de gestion est un projet interne à l'établissement, qui doit répondre aux objectifs de contrôle de gestion propres à l'EPLEFPA. Il consiste à identifier les « centres de responsabilité » et les activités de l'établissement pour lesquels il souhaite effectuer des calculs de coûts ou établir des indicateurs financiers.

Le budget de gestion permet aux décideurs :

- d'effectuer des calculs de coûts
- d'obtenir des budgets de responsables ou d'activités
- de produire automatiquement et à la fréquence souhaitée, les indicateurs financiers dont l'EPLEFPA souhaite se doter, notamment pour pouvoir affiner et avancer la prise de décision financière.

Cela nécessite au préalable d'avoir construit le système d'enregistrement dans le module « budget de gestion » (au vu d'une nomenclature établie par l'établissement) et préparé les tableurs adaptés.

6.3.3. LES PRINCIPES DU BUDGET DE GESTION

Les « centres de responsabilité » (désignés ainsi dans la nomenclature du logiciel) sont généralement des centres constitutifs ou des sites de l'EPLEFPA. Ils traduisent l'organisation ou l'organigramme de l'établissement. Ils peuvent être subdivisés sur un ou deux niveaux supplémentaires, soit trois niveaux au maximum (exemple : dans un « centre de responsabilité » qui serait le lycée, distinguer le site A et le site B, et au sein de chaque site, distinguer les chaires ; dans un « centre de responsabilité » qui serait l'exploitation agricole de l'établissement, distinguer le site A du site B).

Les « destinations » (désignés ainsi dans la nomenclature Cocwinelle) traduisent les missions ou les activités de l'EPL. Les missions ou les activités peuvent être spécifiques à un centre de responsabilité (formation scolaire par exemple, pour le ou les lycées ; atelier bovin, atelier horticole par exemple pour l'exploitation) ou transverses (restauration, hébergement pour l'internat, énergie, maintenance, etc...).

Tout comme les centres de responsabilité, les destinations peuvent être subdivisées sur deux niveaux supplémentaires (au sein de l'activité « apprentissage », distinguer les différentes formations, au sein de l'activité « maintenance », distinguer la maintenance des bâtiments et la maintenance hors bâtiments, etc...)

Le croisement des « centres de responsabilité » ainsi subdivisés, avec les destinations ainsi détaillées, constitue des « boîtes de stockages » dans lesquelles seront déversés les enregistrements comptables au fur et à mesure de leur saisie. Les données financières stockées dans ces boîtes peuvent être récupérées en tant que de besoin et en temps réel :

- soit directement dans des tableaux standards du logiciel ;
- soit dans des tableaux de bords spécifiques à l'EPLEFPA à l'aide d'un tableur.

La nomenclature du budget de gestion est commune à l'ensemble des centres ce qui peut permettre d'obtenir une vision agrégée de l'établissement.

Avant de construire un budget de gestion, l'équipe de direction devra effectuer un travail d'analyse stratégique consistant à définir les objets de coûts (ou unité de production) recherchés et les clés de répartition nécessaires pour la ventilation des coûts indirects. Cela permettra d'établir une nomenclature cohérente tenant compte des objectifs retenus par chacun des centres concernés en prenant garde à préserver le potentiel d'évolution du système qui doit rester adaptable à de nouveaux centres et objectifs.

6.4. DÉTERMINATION DU FONDS DE ROULEMENT

Le fonds de roulement représente la différence entre les ressources stables et les emplois stables. Il traduit la marge de manœuvre dont dispose l'établissement sur les éléments à caractère durable de son patrimoine.

Le fonds de roulement se détermine à partir du haut de bilan.

Le fonds de roulement est égal au total des ressources stables (fonds propres, amortissements, dépréciations et provisions), soustrait du total des emplois stables (immobilisations en valeur brute). En effet, les amortissements, dépréciations et provisions sont considérés comme des ressources stables.

Fonds de Roulement (FDR) = (Soldes créditeurs Classe 1⁵ + Classe 2⁶ + comptes 39* + comptes 49* + comptes 59*) – (Soldes débiteurs Classe 1 + Classe 2⁷)

Le fonds de roulement peut être vérifié en utilisant les valeurs du bas du bilan. En effet, il doit correspondre au besoin en fonds de roulement (BFR) de l'établissement ajouté à sa trésorerie (T) :

$FDR = BFR + T$

Le besoin en fonds de roulement correspond aux besoins de financement générés par la différence entre l'actif circulant (les valeurs brutes des stocks et des créances) et le passif circulant (des dettes fournisseurs).

$BFR = \text{classe 3 (stocks)} + \text{classe 4 débiteurs (créances)} - \text{classe 4 créditeurs (fournisseurs)}$.

Le surplus de FDR non utilisé par le BFR correspond à la trésorerie de l'établissement.

Fonds de Roulement = (Soldes débiteurs⁸ Classe 3 + Classe 4 + Classe 5) – (Soldes créditeurs Classe 4 + Classe 5⁹)

⁵ Hors compte 1688

⁶ C'est à dire les comptes à racine 28 et 29.

⁷ C'est à dire la valeur brute des immobilisations et hors 2678 et 2768.

⁸ Hors soldes des comptes 39, 49 et 59 inscrits en ressources stables.

⁹ Si l'établissement peut recourir à de la trésorerie passive.

CHAPITRE 7 - MODÈLES D'IMPRIMÉS

Mentions obligatoires devant figurer sur les imprimés listés ci-après :

7.1. RECETTES

7.1.1. ORDRE DE RECETTE

- Désignation de l'établissement
- Entité (centre)
- Exercice
- Nom et adresse du débiteur
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Numéro du titre
- Imputation
- Somme due
- Montant hors-taxes
- Taux de TVA et montant correspondant doivent apparaître dans le corps de l'ordre de recette
- Lieu d'émission
- L'ordonnateur (signataire)
- Observations et émargement
- Mention "Le présent ordre de recette a été rendu exécutoire, conformément aux dispositions de [l'article 28 du décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012"

7.1.2. ORDRE DE REVERSEMENT

- Désignation de l'établissement
- Entité (centre)
- Exercice
- Nom et adresse du débiteur
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Numéro du titre
- Imputation
- Montant de la somme à reverser
- Montant hors-taxes
- Taux de TVA et montant correspondant doivent apparaître dans le corps de l'ordre de reversement
- Désignation du mandat sur lequel porte le reversement : numéro, date, montant
- Motif du reversement à opérer
- Lieu d'émission
- L'ordonnateur (signataire)
- Observations et émargement

7.1.3. AVIS DE VERSEMENT

- Désignation de l'établissement
- Coordonnées de l'agent comptable
- Nom et adresse du débiteur
- Références du titre, objet et décompte de la recette : année d'origine, date d'émission, numéro du bordereau, numéro du titre
- Exercice
- Imputation
- Somme due
- Montant hors-taxes
- Taux de TVA et montant correspondant doivent apparaître dans le corps de l'avis de versement
- Mention " J'ai l'honneur de vous prier de verser à ma caisse la somme de....., Veuillez indiquer les références de l'avis de versement avec votre règlement"
- L'agent comptable (signataire)

7.1.4. ANNULATION OU RÉDUCTION D'UN ORDRE DE RECETTE

- Désignation de l'établissement
- Entité (centre)
- Exercice
- Nom et adresse du débiteur
- Date d'émission du titre
- Numéro du bordereau
- Numéro du titre
- Imputation
- Montant de la réduction
- Désignation du titre sur lequel porte l'annulation ou la réduction : date, numéro, montant, imputation
- Motif de l'annulation ou de la réduction
- Lieu d'émission
- L'ordonnateur (signataire)
- Observations et émargement

7.1.5. BORDEREAU-JOURNAL DES ORDRES DE RECETTES

BORDEREAU-JOURNAL DES RÉDUCTIONS OU DES ANNULATIONS

- Désignation de l'établissement
- Entité (centre)
- Numéro du bordereau
- Exercice
- Numéro de feuillet
- Nom et adresse des débiteurs
- Références des titres, objet et décompte de recette : année d'origine, date d'émission, numéro du bordereau, numéro du titre
- Imputation
- Somme due
- Total par compte de présentation budgétaire
- Observations de l'agent comptable au regard de chaque titre
- Mention " Arrêté le présent bordereau journal à la somme de....."
- L'ordonnateur (signataire)
- Passé en écriture par l'agent comptable le.....
- Récapitulation des imputations et des sommes correspondantes
- Total des titres émis
- Sur le bordereau journal des ordres de recettes peut également figurer la mention : "Le présent bordereau journal de titres de recettes rend exécutoire les ordres de recettes correspondants, conformément aux dispositions de [l'article 28 du décret n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012"

7.2. DEPENSES

7.2.1. MANDAT

- Désignation de l'établissement
- Comptable assignataire
- Centre
- Gestion
- Nom et adresse du créancier, compte à créditer
- Somme nette revenant au créancier
- Année d'origine
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Numéro du mandat
- Numéro du chèque ou de l'ordre de paiement
- Imputation
- Somme mandatée
- Taux de TVA et montant correspondant doivent apparaître dans le corps du mandat
- La mention : « Arrêté le présent mandat à la somme de..... ».."

- L'ordonnateur (signataire)
- La mention « : "Opération comptabilisée par le comptable assignataire dans les écritures de la journée du..... ».."
- La mention « : "Retenues oppositions montant, références, total" »
- Net à payer

7.2.2. ORDRE DE PAIEMENT

- Désignation de l'établissement
- Centre
- Comptable assignataire
- Gestion
- Nom et adresse du créancier, compte à créditer
- Somme nette revenant au créancier
- Année d'origine
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Numéro du mandat
- Numéro de l'ordre de paiement
- Imputation
- Somme mandatée
- Taux de TVA et montant correspondant doivent apparaître dans le corps du mandat
- La mention : "Arrêté le présent ordre de paiement à la somme de....."
- L'ordonnateur (signataire)
- La mention : "Pour acquit de la somme de....., à....., le....."
- Timbre "vu bon à payer"
- La mention : "Retenues oppositions montant, références, total"
- Net à payer

7.2.3. BORDEREAU-JOURNAL DES MANDATEMENTS ÉMIS

- Désignation de l'établissement
- Centre
- Payables par....., assignés sur la caisse du.....
- Nom et adresse du créancier, compte à créditer
- Somme nette revenant au créancier
- Total
- Année d'origine
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Feuillet N°
- Nature des virements (bancaires, mandats-cartes, chèque-trésor)
- Imputation
- Somme ordonnancée
- Retenues et oppositions
- Total par chapitre
- Total par article ou paragraphe
- Cadre réservé au comptable assignataire comprenant : la date de passation en écritures, l'imputation aux comptes avec les sommes correspondantes, le total des mandatements admis
- Mention "Arrêté le présent bordereau-journal à la somme de....."
- L'ordonnateur(signataire)
- Total du présent bordereau à reporter
- A déduire mandatements non admis
- Montant général des mandatements admis

7.2.4. CERTIFICAT DE RÉIMPUTATION

- Désignation de l'établissement
- Centre
- Exercice
- Désignation des mandats, numéro, date
- Nature de la dépense
- montant
- Compte débité à tort
- Compte à débiter
- Motif
- Lieu d'émission
- Date
- Signature

7.2.5. AVIS DE CRÉDIT - ORDRE DE VIREMENT

Avis de crédit

- Compte débité : banque de.....
- Compte à créditer
- Montant
- Désignation de l'établissement
- Ordonnateur
- Année d'origine
- Date d'émission
- Numéro du bordereau
- Numéro du mandat
- Montant de la somme mandatée
- Retenues et oppositions
- Montant du virement

Ordre de virement

- Compte débité : banque de.....
- Compte à créditer
- Montant

7.2.6. BORDEREAU DES RÈGLEMENTS À EFFECTUER

- Désignation du comptable
- Nature des règlements
- Numéro du bordereau
- Numéro du feuillet
- Numéro du mandat
- Désignation des créanciers et comptes à créditer
- Somme nette liquidée au profit de chaque créancier
- Retenues faites par le comptable
- Net à payer
- Une colonne observations
- Reports et totaux
- Désignation du destinataire
- Mention "Le destinataire du présent bordereau est invité à prendre les dispositions nécessaires pour l'exécution des virements ci-dessus dont le montant total est indiqué colonne....."
- Références du chèque
- Date
- Signature

7.3. REGISTRES

7.3.1. JOURNAL DES CHARGES

- Numéro, date et montant des bordereaux d'émission
- Comptes à débiter : numéro et montant
- Comptes à créditer : numéro et montant

7.3.2. JOURNAL DES PRODUITS

- Numéro, date et montant des bordereaux d'émission
- Comptes à débiter : numéro et montant
- Comptes à créditer : numéro et montant

7.3.3. JOURNAL DE TRESORERIE DEBIT

- Date et nature des opérations
- Total
- Comptes à débiter : caisse, Trésor
- Comptes à créditer : montant, numéro

7.3.4. JOURNAL DE TRESORERIE CREDIT

- Date et nature des opérations
- Total
- Comptes à débiter : caisse, Trésor
- Comptes à créditer : montant, numéro

7.3.5. JOURNAL DES OPERATIONS DIVERSES

- Date et nature des opérations
- Total
- Comptes à débiter : montant et numéro
- Comptes à créditer : montant et numéro

7.3.6. JOURNAL GRAND-LIVRE

- Année
- Pour les opérations en débit :*
- Numéro du compte et intitulé
- Dates
- Numéros des articles
- Montant des opérations
- Totaux

Pour les opérations en crédit :

- Numéro du compte et intitulé
- Dates
- Numéros des articles
- Montant des opérations
- Totaux

7.3.7. JOURNAL GENERAL

- Année
- Numéros des articles
- Folios du grand-livre
- Dates et libellés des articles
- Débit
- Crédit

7.4. BALANCE GÉNÉRALE DES COMPTES DU GRAND LIVRE

- Exercice
- Date
- Numéros des comptes et libellés
- Débit : bilan d'entrée, opérations de l'exercice, total
- Crédit : bilan d'entrée, opérations de l'exercice, total
- Soldes débiteurs
- Soldes créditeurs
- La mention " certifié conforme aux écritures", A..... le.....
- Signature de l'agent comptable

7.5. JUSTIFICATION DES COMPTES DE BILAN – ETAT DE L'ACTIF

7.5.1. IMMOBILISATIONS NON AMORTISSABLES

- Désignation de l'établissement
- Date
- Numéros des comptes de bilan
- Numéros d'ordre à l'inventaire
- Nature et situation des biens
- Contenance, superficie
- Nature et date des titres de propriété
- Valeur des biens : estimation initiale ou prix de revient
- Immobilisations reçues en dotation ou mises à disposition
- Nom des fermiers ou locataires
- Durée des baux : 1ère année, dernière année
- Revenus de l'année
- Echéances
- Renseignements divers : numéros des titres de recettes, numéros des comptes de produits, cautionnements, charges, hypothèques, procédures engagées

7.5.2. IMMOBILISATIONS EN COURS

- Numéros des comptes de bilan
- Numéro d'ordre
- Situation des immeubles : nature et date des titres de propriété des terrains, nature des autres immobilisations
- Contenance du terrain
- Montant des marchés passés
- Montant des mandats émis : au cours des exercices antérieurs, au cours de l'exercice, total solde du compte 23
- Observations : indiquer l'époque prévue pour l'achèvement de la construction

7.5.3. PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS

à inscrire avec distinction suivant l'origine

- Numéros des comptes de bilan
- Numéros d'ordre à l'inventaire
- Nature des participations et créances assimilées
- Numéros des titres le cas échéant
- Nombre et taux d'intérêt le cas échéant
- Origine des titres et des créances
- Conditions et charges grevant les participations le cas échéant
- Evaluation primitive, solde du compte 26 intéressé : évaluation initiale ou prix de revient
- Valeur estimée au dernier cours de bourse ou valeur d'inventaire : montant à l'unité et décompte

7.5.4. IMMOBILISATIONS FINANCIERES GREVEES D'AFFECTION SPECIALE

à inscrire avec distinction suivant l'origine

- Numéros des comptes de bilan
- Numéros d'ordre
- Nature des titres immobilisés
- Numéros des titres
- Nombre et taux d'intérêt
- Origine des titres et valeurs
- Charges grevant les titres provenant de dons et legs
- Évaluation primitive, solde du compte 27 intéressé : évaluation initiale ou prix de revient, somme
- Valeur estimée au derniers cours de bourse ou valeur d'inventaire : montant à l'unité, décompte

7.5.5. DEPOTS ET CAUTIONNEMENTS VERSES

- Numéros des comptes de bilan
- Numéros du dépôt ou de la caution
- Objet du dépôt ou de la caution
- Nom et qualité du dépositaire
- Nature et date de la convention
- Dépôts et cautionnements versés, solde du compte 275 intéressé
- Observations

7.5.6. SITUATION DES EMPRUNTS ET DES AVANCES REÇUES

- Indiquer le numéro de compte
- Date de la situation
- Date des emprunts ou des avances
- Désignation des prêteurs
- Montant du prêt ou de l'avance
- Durée
- Montant des annuités échues : années antérieures, année courante, total
- Montant net de la dette
- Observations
- Mentions "certifié exact" A, le, signature de l'agent comptable

7.5.7. TABLEAU DES PROVISIONS

- Centre
- Compte d'imputation
- Désignation de la provision
- Provision en début d'exercice
- Augmentations (dotations)
- Diminutions (reprises)
- Situation en fin d'exercice

7.6. COMPTE FINANCIER

7.6.1. ETAT DETAILLE D'EXECUTION BUDGETAIRE

Il est présenté au niveau de l'établissement et établi selon le même niveau de présentation que le budget, pour les charges puis les dépenses et pour les produits puis les recettes. Cet état fait apparaître au niveau de colonnes juxtaposées les rubriques suivantes :

Pour les charges et les dépenses

- numéros des comptes
- intitulés des comptes
- montant brut des mandats émis
- ordres de reversements
- montant net des charges (fonctionnement) ou des dépenses (investissement)

- ventilation par division
- crédits alloués
- crédits de régularisation
- crédits non employés

Pour les produits et les recettes

- numéros des comptes
- intitulés des comptes
- montant brut des titres émis
- annulations ou réductions
- montant net des charges (fonctionnement) ou des dépenses (investissement)
- ventilation par division
- crédits ouverts
- moins-value
- plus-value

7.6.2. BALANCE DES COMPTES DES VALEURS INACTIVES : CLASSE 8

- numéros et libellés des comptes et sous comptes
- débits : balance d'entrée, opérations de l'année, total
- crédits : balance d'entrée, opérations de l'année, total
- soldes débiteurs et créditeurs

7.6.3. RUBRIQUES DU DERNIER FEUILLET DU COMPTE

"L'agent comptable soussigné, affirme véritable, sous les peines de droit, le présent compte financier. Il affirme en outre, et sous les mêmes peines, que les opérations portées dans ce compte sont, sans exception, toutes celles qui ont été faites pour le service de l'Etablissement et qu'il n'en existe aucune autre à sa connaissance."

A, le, signature de l'agent comptable.

"L'ordonnateur soussigné certifie l'exactitude du montant des titres de dépenses et du montant des titres de recettes inscrits au présent compte financier"

A, le, signature de l'ordonnateur.

-"Adopté par le conseil d'administration dans sa séance du"

A, le, signature du président du conseil d'administration.

7.7. FICHE D'IMMOBILISATION

- Centre
- Numéro du compte d'immobilisation et son intitulé
- Numéro d'inventaire
- Désignation du matériel ou description sommaire de l'immobilisation
- Provenance (fournisseur, entrepreneur, ou donateur ; leur nom et adresse)
- Date et numéro de mandat
- Date d'acquisition
- Valeur d'achat ou prix de revient
- Mode d'amortissement, taux, période
- Affectation (détenteur, ou indication de l'emplacement)
- Le montant des réévaluations et des compléments éventuels
- L'origine du financement du bien avec inscription au passif
- Date de cession
- Le calcul de l'annuité doit faire apparaître : l'année, le montant annuel de l'amortissement, le cumul des amortissements réalisés, la valeur comptable nette
- Le montant des dépréciations opérées sur le bien

7.8. PRINCIPAUX MODELES

Les modèles des imprimés listés ci-dessous se trouvent à la suite.

Budget :

- Budget centre ou établissement public
- Tableau de détermination de la capacité d'autofinancement

Décision modificative :

- Budget modificatif centre ou établissement public
- Tableau récapitulatif centre ou établissement public

Récapitulatif général du développement des dépenses et des recettes

État de développement du solde - Valeurs inactives

État de développement du solde

État de concordance des soldes

Compte de résultat

Bilan

Soldes intermédiaires de gestion

Fiche d'opération interne

Variation détaillée des stocks et en cours

État des restes à recouvrer

État des restes à payer

État d'accord (Régies)

Procès-verbal des valeurs en caisse

État de développement et d'accord du solde compte courant

Tableau des dépréciations

Tableau des créances

Tableau des provisions

Tableau des dettes

MINISTERE CHARGE DE L'AGRICULTURE	Région :

BUDGET PRIMITIF

EXERCICE :

CENTRE ou EPLEFPA:

1ère Section : opérations de fonctionnement

Montant des charges prévues pour l'exercice

Montant des produits prévus pour l'exercice

2ème Section : opérations en capital

Montant des dépenses prévues pour l'exercice

Montant des recettes prévues pour l'exercice

CHARGES - 1^{ère} SECTION - OPERATIONS DE FONCTIONNEMENT - EXERCICE

Budget

CENTRE :

EPLEFPA :

N° de chapitre de compte		Année n-1	Montant des charges prévues pour l'exercice			
Et de	Intitulés	total	Division			Année 20..
Sous-compte		divisions	a	b	c	total divisions

60	ACHATS					
601	Achat d 'approvisionnements					
	TOTAL 601					
602	Achats d'autres approvisionnements					
	TOTAL 602					
604	Achats d'animaux					
	TOTAL 604					
605	Achats de travaux et services incorporés aux produits					
	TOTAL 605					
606	Achats non stockés de fournitures					
	TOTAL 606					
607	Achats de produits					
	TOTAL 607					
	TOTAL 60					
61	SERVICES EXTERIEURS					
611	Sous-traitance générale					
	TOTAL 611					
612	Redevances de crédit-bail					
	TOTAL 612					
613	Locations					
	TOTAL 613					
614	Charges locatives et de copropriété					
	TOTAL 614					
615	Travaux d'entretien et de réparations					
	TOTAL 615					

616	Primes d'assurance					
	TOTAL 616					
617	Etudes et recherches					
	TOTAL 617					
618	Divers					
	TOTAL 618					
	TOTAL 61					
62	AUTRES SERVICES EXTERIEURS					
621	Personnel extérieur à l'établissement					
	TOTAL 621					
622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires					
	TOTAL 622					
623	Publicité, publications, relations publiques					
	TOTAL 623					
624	Transports de biens et transports collectifs de personnes					
	TOTAL 624					
625	Déplacements, missions et réceptions					
	TOTAL 625					
626	Frais postaux et frais de télécommunications					
	TOTAL 626					
627	Frais bancaires et assimilés					
	TOTAL 627					
628	Charges externes diverses					
	TOTAL 628					
	TOTAL 62					
63	IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES					
631	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administrations fiscales)					
	TOTAL 631					
632	Charges fiscales sur congés payés					
	TOTAL 632					
633	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)					
	TOTAL 633					

634	Taxes spécifiques sur les produits de l'exploitation					
	TOTAL 634					
635	Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration fiscale)					
	TOTAL 635					
637	Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)					
	TOTAL 637					
	TOTAL 63					
64	CHARGES DE PERSONNEL					
641	Rémunérations du personnel salarié					
	TOTAL 641					
642	Rémunération particulière du personnel enseignant					
	TOTAL 642					
643	Rémunérations diverses					
	TOTAL 643					
645	Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance					
	TOTAL 645					
646	Charges sociales et de prévoyance (non agricole)					
	TOTAL 646					
647	Autres charges sociales					
	TOTAL 647					
648	Autres charges de personnel					
	TOTAL 648					
	TOTAL 64					
65	AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE					
651	Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires					
	TOTAL 651					
653	Cotisations au fonds communs de l'hébergement et de la restauration					
	TOTAL 653					
654	Pertes sur créances irrécouvrables					
	TOTAL 654					
655	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)					
	TOTAL 655					
656	Valeurs comptables des éléments d'actif cédés					
	TOTAL 656					

657	Charges spécifiques : subventions accordées au titre de la gestion courante					
	TOTAL 657					
658	Divers autres charges					
	TOTAL 658					
	TOTAL 65					
66	CHARGES FINANCIERES					
661	Charges d'intérêts					
	TOTAL 661					
664	Pertes sur créances liées à des participations					
	TOTAL 664					
666	Pertes de change					
	TOTAL 666					
667	Charges sur opérations de cessions des éléments financiers					
	TOTAL 667					
668	Autres charges financières					
	TOTAL 668					
	TOTAL 66					
68	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, aux dépréciations ET AUX PROVISIONS					
681	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation					
	TOTAL 681					
686	Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières					
	TOTAL 686					
	TOTAL 687					
	TOTAL 68					
69	IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES ET ASSIMILES					
695	IMPOT SUR LES BENEFICES					
	TOTAL 695					
	TOTAL 69					
	TOTAL CHARGES					
	EXCEDENT					
	TOTAUX EGAUX EN PRODUITS ET CHARGES					

PRODUITS - 1^{ère} section - opérations de fonctionnement - exercice

Budget

CENTRE:

EPLEFPA :

N° de chapitre de compte		Année n-1	Montant des charges prévues pour l'exercice			
Et de	Intitulés	total	Division			Année 20..
Sous-compte		divisions	a	b	c	total divisions

70	VENTES					
701	Ventes de produits hors exploitation agricole					
	TOTAL 701					
702	Ventes de produits des exploitations agricoles					
	TOTAL 702					
703	Ventes de produits résiduels					
	TOTAL 703					
704	Ventes d'animaux					
	TOTAL 704					
705	Etudes					
	TOTAL 705					
706	Prestations de services					
	TOTAL 706					
707	Ventes de marchandises					
	TOTAL 707					
708	Produits des activités annexes					
	TOTAL 708					
	TOTAL 70					
71	VARIATIONS D'INVENTAIRE : BIENS VIVANTS, EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES, PRODUITS					
713	Variation d'inventaire : biens vivants non immobilisés, en-cours de production de biens et services, produits					
	TOTAL 713					
	TOTAL 71					
72	PRODUCTION IMMOBILISEE					
721	Production immobilisée -Immobilisations incorporelles					
	TOTAL 721					

722	Production immobilisée -Immobilisations corporelles					
	TOTAL 722					
724	Production immobilisée -Immobilisations corporelles (biens vivants)					
	TOTAL 724					
	TOTAL 72					
74	SUBVENTIONS D'EXPLOITATION					
741	Etat					
	TOTAL 741					
742	Région					
	TOTAL 742					
743	Fonds national de garantie des calamités agricoles					
	TOTAL 743					
744	Collectivités publiques et organismes internationaux					
	TOTAL 744					
746	Dons et legs					
	TOTAL 746					
747	Autres collectivités publiques					
	TOTAL 747					
748	Autres subventions d'exploitation					
	TOTAL 748					
	TOTAL 74					
75	AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE					
751	Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires					
	TOTAL 751					
752	Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles					
	TOTAL 752					
753	Libéralités					
	TOTAL 753					
754	"Ristournes" perçues des coopératives (provenant des excédents)					
	TOTAL 754					
755	Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)					
	TOTAL 755					

756	Produits des cessions d'éléments d'actif (hors immobilisations financières)					
	TOTAL 756					
757	Produits spécifiques					
	TOTAL 757					
758	Produits divers de gestion courante					
	TOTAL 758					
	TOTAL 75					
76	PRODUITS FINANCIERS					
761	Produits de participation					
	TOTAL 761					
762	Produits des autres immobilisations financières					
	TOTAL 762					
763	Revenus des autres créances					
	TOTAL 763					
764	Revenus des valeurs mobilières de placement					
	TOTAL 764					
765	Escomptes obtenus					
	TOTAL 765					
766	Gains de change					
	TOTAL 766					
767	Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement					
	TOTAL 767					
768	Autres produits financiers					
	TOTAL 768					
	TOTAL 76					
78	REPRISES SUR AMORTISSEMENTS DÉPRÉCIATIONS ET PROVISIONS					
781	Reprises sur amortissements dépréciations et provisions - produits d'exploitation					
	TOTAL 781					
786	Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers					
	TOTAL 786					
	TOTAL 787					
	TOTAL 78					

79	TRANSFERTS DE CHARGES					
791	Transferts de charges d'exploitation					
	TOTAL 791					
796	Transferts de charges financières					
	TOTAL 796					
	TOTAL 79					
	TOTAL PRODUITS					
	DEFICIT					
	TOTAUX EGAUX EN PRODUITS ET CHARGES					

DEPENSES - 2^{ème} section - opérations en capital - exercice

Budget

CENTRE:

EPLEFPA :

N° de chapitre de compte		Année n-1	Montant des charges prévues pour l'exercice			
Et de	Intitulés	total	Division			Année 20..
Sous-compte		divisions	a	b	c	total divisions

16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES					
164	Emprunts auprès des établissements de crédit					
	TOTAL 164					
165	Dépôts et cautionnements reçus					
1651	Dépôts					
1655	Cautionnements					
	TOTAL 165					
167	Emprunts et dettes assorties de conditions particulières					
1674	Avances de l'Etat et des collectivités territoriales					
	TOTAL 167					
168	Autres emprunts et dettes assimilées					
	TOTAL 168					
	TOTAL 16					
20	IMMOBILISATIONS INCORPORELLES					
201	Frais d'établissement					
	TOTAL 201					
203	Frais de recherche et de développement					
	TOTAL 203					
205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires					
	TOTAL 205					
206	Droit au bail					
	TOTAL 206					
207	Fonds commercial					
	TOTAL 207					
208	Autres immobilisations incorporelles					
	TOTAL 208					
	TOTAL 20					
21	IMMOBILISATIONS CORPORELLES (hors biens vivants)					

211	Terrains					
2111	Terrains nus					
2115	Terrains bâtis					
	TOTAL 211					
212	Agencements et aménagements de terrain					
2121	Terrains nus					
2125	Terrains bâtis					
2127	Amélioration du fond					
	TOTAL 212					
213	Constructions					
2131	Bâtiments					
2135	Installations générales, agencements, aménagements des constructions					
2138	Autres constructions					
	TOTAL 213					
214	Constructions sur sol d'autrui					
2141	Bâtiments					
2145	Installations générales, agencements, aménagements des constructions					
2148	Autres constructions					
	TOTAL 214					
215	Installations techniques, matériels et outillages					
2151	Installations complexes spécialisées					
2153	Installations à caractère spécifique					
2154	Matériel, outillage, agencements					
2158	Autres installations techniques					
	TOTAL 215					
216	Collections					
2161	Collections à caractère artistique, scientifique ou littéraire					
2162	Collections à gérer et entretenir					
	TOTAL 216					
217	Biens historiques et culturels					
2171	Biens historiques et culturels immobiliers					
2172	Biens historiques et culturels mobiliers					
	TOTAL 217					
218	Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)					
2181	Installations générales, agencements, aménagements divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire					
2182	Matériel de transport					
2183	Matériel de bureau et matériel informatique					
2184	Mobilier					
2186	Emballages récupérables					
2188	Autres					
	TOTAL 218					
	TOTAL 21					

23	IMMOBILISATIONS EN COURS					
231	Immobilisations corporelles en cours (hors biens vivants)					
2311	Terrains					
2312	Agencements et aménagements de terrains					
2313	Constructions					
2314	Constructions sur le sol d'autrui					
2315	Installations techniques, matériel et outillage					
2318	Autres immobilisations corporelles (hors biens vivants)					
	TOTAL 231					
232	Immobilisations incorporelles en cours					
2325	Logiciels					
	TOTAL 232					
234	Immobilisations corporelles en cours (biens vivants)					
2341	Animaux reproducteurs (jeunes de renouvellement)					
2343	Animaux de service					
2346	Plantations pérennes					
2348	Autres végétaux immobilisés					
	TOTAL 234					
237	Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles					
2371	Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles					
2372	Acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles					
	TOTAL 237					
238	Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles					
2381	Immobilisations corporelles (hors biens vivants)					
2384	Immobilisations corporelles (biens vivants)					
	TOTAL 238					
	TOTAL 23					
24	IMMOBILISATIONS CORPORELLES (biens vivants)					
241	Animaux reproducteurs (adultes)					
	TOTAL 241					
243	Animaux de service (adultes)					
	TOTAL 243					
246	Plantations pérennes et collections vivantes					
	TOTAL 246					
248	Autres végétaux immobilisés					
	TOTAL 248					
	TOTAL 24					

26	PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS					
261	Titres de participation et de parts dans les associations, syndicats et organismes divers					
	TOTAL 261					
262	Participations à des organismes professionnels agricoles (autres que les établissements de crédit)					
2621	Société coopérative agricole					
2622	CUMA					
2624	SICA-société d'intérêt collectif agricole					
2628	Autres					
	TOTAL 262					
266	Autres formes de participation dont participation à constitution de patrimoine commun					
	TOTAL 266					
267	Créances rattachées à des participations					
2672	Créances rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles					
2677	Autres créances rattachées à des participations					
	TOTAL 267					
	TOTAL 26					
27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
271	Titres immobilisés (titres de propriété-actions)					
	TOTAL 271					
272	Titres immobilisés (droits de créances-obligations)					
	TOTAL 272					
274	Prêts					
	TOTAL 274					
275	Dépôts et cautionnements versés					
2751	Dépôts					
2755	Cautionnement					
	TOTAL 275					
276	Autres créances immobilisées					
2761	Créances diverses					
	TOTAL 276					
	TOTAL 27					
	TOTAL DES DEPENSES					

RECETTES - 2^{ème} section - opérations en capital - exercice

Budget

CENTRE :

EPLEFPA - :

n° de chapitre de compte		Année n-1	Montant des charges prévues pour l'exercice			
et de	Intitulés	total	Division			Année 20..
sous-compte		divisions	a	b	c	total divisions

10	CAPITAL ET RESERVES					
101	Financements non rattachés à des actifs déterminés - Etat					
	TOTAL 101					
104	Financements rattachés à des actifs déterminés					
1041	Valeur initiale des financements rattachés à des actifs					
	TOTAL 104					
	TOTAL 10					
13	FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT					
131	Financements non rattachés à des actifs déterminés					
1312	Régions					
1313	Départements					
1314	Communes et groupements de communes					
1315	Autres collectivités et établissements publics					
1316	Union européenne					
1317	Autres organismes					
1318	Autres					
	TOTAL 131					
134	Autres subventions d'investissement					
1341	Valeur initiale des financements rattachés à des actifs					
13412	Régions					
13413	Départements					
13414	Communes et groupements de commune					
13415	Autres collectivités et établissements publics					
13416	Union européenne					
13417	Autres organismes					
13418	Autres					
	TOTAL 134					
	TOTAL 13					
16	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES					
164	Emprunts auprès des établissements de crédit					
	TOTAL 164					
165	Dépôts et cautionnements reçus					
1651	Dépôts					

1655	Cautionnements					
	TOTAL 165					
167	Emprunts et dettes assorties de conditions particulières					
1674	Avances de l'Etat et des collectivités territoriales					
	TOTAL 167					
168	Autres emprunts et dettes assimilées					
1688	Intérêts courus					
	TOTAL 168					
	TOTAL 16					
26	PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS					
261	Titres de participation et de parts dans les associations, syndicats et organismes divers					
	TOTAL 261					
262	Participations à des organismes professionnels agricoles (autres que les établissements de crédit)					
2621	Société coopérative agricole (sauf CUMA)					
2622	CUMA					
2624	SICA-société d'intérêt collectif agricole					
2628	Autres					
	TOTAL 262					
266	Autres formes de participation dont participation à constitution de patrimoine commun					
	TOTAL 266					
267	Créances rattachées à des participations					
2672	Créances rattachées à des participations à des organismes professionnels agricoles					
2678	Intérêts courus					
	TOTAL 267					
	TOTAL 26					
27	AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
271	Titres immobilisés (titres de propriété-actions)					
	TOTAL 271					
272	Titres immobilisés (droits de créances-obligations)					
	TOTAL 272					
274	Prêts					
	TOTAL 274					

275	Dépôts et cautionnements versés					
2751	Dépôts					
2755	Cautionnement					
	TOTAL 275					
276	Autres créances immobilisées					
2761	Créances diverses					
2768	Intérêts courus					
	TOTAL 276					
	TOTAL 27					
	TOTAL DES RECETTES					

EPLEFPA :

RECAPITULATIF

BUDGET Exercice

CHARGES DE FONCTIONNEMENT	.....	PRODUITS DE FONCTIONNEMENT	.....
EXCEDENT DE FONCTIONNEMENT	.....	DEFICIT DE FONCTIONNEMENT	.....
TOTAUX EGAUX	.....	TOTAUX EGAUX	.....

INSUFFISANCE D'AUTOFINANCEMENT	.....	CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT	.....
		COMPTE 756	.....
DEPENSES EN CAPITAL	.....	RECETTES EN CAPITAL	.....
<i>SOUS-TOTAL</i>	.....	<i>SOUS-TOTAL</i>	.....
AUGMENTATION DU FONDS DE ROULEMENT	.....	DIMINUTION DU FONDS DE ROULEMENT	.....
TOTAUX EGAUX	.....	TOTAUX EGAUX	.....

A, le
Le président du conseil d'administration

BUDGET PRIMITIF de l'EPLEFPA
ou
DECISION MODIFICATIVE de l'EPLEFPA

Pour information du conseil d'administration

CALCUL DE LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT (CAF)

	Exécution (n-2)	Estimation (n-1)	BP (n) ou BP+DM (n)
Résultat prévisionnel de l'exercice (bénéfice ou perte)			
+ (C 68) dotations aux amortissements, dépréciations et provisions			
- (C 78) reprises sur amortissements, dépréciations et provisions			
+ (C 656) valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés			
- (C 756) produits de cession d'éléments d'actifs			
= CAF ou IAF*			

*** capacité d'autofinancement ou insuffisance d'autofinancement**

MINISTERE CHARGE DE L'AGRICULTURE	Région :

BUDGET MODIFICATIF N°

EXERCICE :

CENTRE ou EPLEFPA:

(Développement identique au BUDGET)

Centre ou EPLEFPA :

RECAPITULATIF
BUDGET MODIFICATIF N°
EXERCICE :

Modification des dépenses et des recettes	Augmentation	Diminution	Rappel du total des dépenses et des recettes approuvées (budget et DM antérieures)	Montant total des dépenses et des recettes inscrites au budget après modification
Division A				
Total Division B				
Division C				
Augmentation ou diminution des dépenses et des recettes au budget				

A, le
Le président du conseil d'administration*

* si concerne l'EPLFPA et non ses centres

**DEVELOPPEMENT DES DEPENSES ET DES RECETTES
RECAPITULATIF GENERAL : EXECUTION DU BUDGET**

ETABLISSEMENT :

CENTRE :

EXERCICE :

DATE D'EDITION :

DEPENSES		RECETTES	
Libellé	Montant	Montant	Libellé
Charges de fonctionnement			Produits de fonctionnement
Excédent de fonctionnement			Déficit de fonctionnement
Totaux égaux (section de fonctionnement)			Totaux égaux (section de fonctionnement)
Insuffisance d'Autofinancement			Capacité d'autofinancement
			Compte 756
Dépenses en capital			Recettes en capital
Sous-total dépenses			Sous-total recettes
Augmentation du fonds de roulement			Diminution du fonds de roulement
Totaux égaux (section Capital)			Totaux égaux (section Capital)
Total brut			Total brut
Virements internes entre centres			Virements internes entre centres
Total net			Total net

M.....,

ETAT DE DEVELOPPEMENT DU SOLDE

(comptes des tiers ou services créanciers en titres ou valeurs)

(.....) Solde créditeur en euros

DETAIL DES OPERATIONS FORMANT LE SOLDE DU COMPTE 88

DESIGNATION des valeurs	COMPTE N°881 Titres et valeurs en portefeuille.		COMPTE N°882 Titres et valeurs chez les correspondants (1).		OBSERVATIONS (2)
et des correspondants 1	N° 2	N° 3	N° 4	N° 5	6

TOTAUX.....					
Total égal au crédit du compte divisionnaire 88...					

(1) Annexer les inventaires des correspondants.
(2) Pour les valeurs à remettre à des tiers, indiquer la date des dépôts.

Certifié exact,

A, le 20....

L'agent comptable,

..... (.....
 COMPTE N° (.....
 M..... (.....
 agent comptable.

ETAT DE DEVELOPPEMENT DU SOLDE
 au 20....

	Débit	_____	.....
	Crédit	_____	.....
	Solde (	Débiteur _____	.....
	(	Créditeur _____	.....

DETAIL DES OPERATIONS FORMANT LE SOLDE DU COMPTE

(Ne porter absolument dans ce cadre que les opérations non soldées)

DATE des opérations	RENSEIGNEMENTS DETAILLES sur les opérations restant à apurer.	DEBITS	CREDITS	OBSERVATIONS (indiquer dans cette colonne, lorsqu'il y a lieu, la date du règlement)
1	2	3	4	5

	Totaux					
	Net égal au solde (Débiteur) () ci-dessus. (Créditeur)					

Certifié exact,

A, le 20....

L'agent comptable,

[illegible]

COMPTE DE RESULTAT

ETABLISSEMENT :
EXERCICE :
DATE D'EDITION :

CENTRE :

* Tous les comptes doivent être déclinés à trois chiffres

Charges				Produits			
Compte*	Intitulé	Exer- cice	Exercice N-1	Compte*	Intitulé	Exercice	Exercice N-1
	Charges d'ex- ploitation				Produits d'ex- ploitation		
60				70			
	Coût d'achat des marchandises vendues				Ventes		
					Montant net du chiffre d'af- faires		
	Total du coût d'achat des mar- chandises ven- dues				Production stockée		
	Consommation en provenance de tiers			71			
60					Total produc- tion stockée		
61					Production im- mobilisée		
62				72			
	Total consomma- tion en prove- nance de tiers				Total produc- tion immobili- sée		
	Impôts, taxes et versements assi- milés				Subvention d'exploitation		
63				74			
	Total impôts, taxes et verse- ments assimilés				Total subven- tion d'exploita- tion		
	Charges de per- sonnel						
64							
	Total charges de personnel						
	Dotation aux amortissements et aux provisions				Reprise sur amortissements et provisions		
68				78			
	Total dotation aux amortisse- ments et aux pro- visions				Total reprise sur amortisse- ments et provi- sions		

					Transfert de charges		
				79			
					Total transfert de charges		
	Autres charges de gestion courante				Autres produits de gestion courante		
65				75			
	Total autres charges de gestion courante				Total autres produits de gestion courante		
	Autres charges (cessions internes)				Autres produits (cessions internes)		
186				187			
	Total autres charges (cessions internes)				Total autres produits (cessions internes)		
	Total des charges d'exploitation				Total des Produits d'exploitation		
	Résultat d'exploitation (bénéfice)				Résultat d'exploitation (perte)		
	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)				Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)		
655				755			
	Total quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)				Total quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)		
	Charges financières				Produits financiers		
66				76			
	Total charges financières				Total produits financiers		
	Résultat financier (bénéfice)				Résultat financier (perte)		
	Résultat courant avant impôts (bénéfice)				Résultat courant avant impôts (perte)		
69							
	Total charges				Total produits		
	Résultat de l'exercice (bénéfice)				Résultat de l'exercice (perte)		

BILAN

ETABLISSEMENT :

CENTRE :

EXERCICE :

DATE D'EDITION :

* Tous les comptes doivent être déclinés à trois chiffres

BILAN ACTIF					
Compte *	Intitulé	Brut	Amort.et déprécia- tions	Net Exercice N	Net Exercice N-1
2	Comptes d'immobilisation				
	Total comptes d'immobilisation				
3	Comptes de stocks et en-cours				
	Total comptes de stocks et en-cours				
4	Comptes de tiers				
	Total comptes de tiers				
5	Comptes financiers				
	Total comptes financiers				
	Total général actif				

BILAN PASSIF			
Compte *	Intitulé	Net Exercice N	Net Exercice N-1
1	Comptes de capitaux		
	Total comptes de capitaux		
4	Comptes de tiers		
	Total comptes de tiers		
5	Comptes financiers		
	Total comptes financiers		
	Total général passif		

SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION

PRODUITS		CHARGES		SIG	Exercice	Exercice N-1
Objet	Montant	Objet	Montant		Montant	Montant
Ventes de marchandises Total		Coût d'achat des marchandises vendues Total		Marge commerciale		
Production vendue Production stockée Production immobilisée Total		Déstockage de production Total		Production de l'exercice		
Production de l'exercice Marge commerciale Total		Consommation de l'exercice en provenance de tiers Total		Valeur ajoutée		
Valeur ajoutée Subvention d'exploitation Total		Impôts, taxes et versements assimilés Charges du personnel Total		Excédent brut d'exploitation ou Insuffisance brute d'exploitation		
Excédent brut d'exploitation Reprise sur charges et transfert de charges Autres produits Autres produits (cessions internes) Total		Insuffisance brute d'exploitation Dotations aux amortissements et aux provisions Autres charges Autres charges (cessions internes) Total		Résultat d'exploitation (bénéfice ou perte)		
Résultat d'exploitation (bénéfice) Quote-part de résultat sur opérations faites en commun Produits financiers Total		Résultat d'exploitation (perte) Quote-part de résultat sur opérations faites en commun Charges financières Total		Résultat courant avant impôts (bénéfice ou perte)		
Total		Impôts sur bénéfices Total				
Résultat courant avant impôts (bénéfice) Total		Résultat courant avant impôts (perte) Impôts sur les sociétés Total		Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)		
Produits des cessions d'éléments d'actifs Total		Valeurs comptables d'éléments d'actifs cédés Total		Plus-value ou moins- value sur cession d'éléments d'actifs cédés		

MINISTERE CHARGE DE L'AGRICULTURE

ETABLISSEMENT :

FICHE D'OPERATION INTERNE N°
(Justification d'écritures non budgétaires)

GESTION :

DIVISION :

CENTRE :

DEBIT : _____

COMPTE :

LIBELLE :

CREDIT : _____

COMPTE :

LIBELLE :

OBJET ET DETAIL DE L'OPERATION :

PIECES JOINTES :

REFERENCES DES ECRITURES :

FAIT A, le 20....

L'agent comptable,

L'ordonnateur,

GESTION :

COMPTES	LIBELLES	STOCKS	STOCKS	VARIATIONS	
		AU 01/01	AU 31/12	AUGMENTA TION	DIMINUTION

M99 - titre III

COMPTES			LIBELLES		STOCKS		STOCKS		VARIATIONS			
					AU 01/01		AU 31/12		AUGMENTA TION		DIMINUTIONS	
BC	35		EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES (CYCLE LONG) (1)									
BC		351	VINS (1)									
BC		352	ALCOOLS (1)									
BC		356	AUTRES BIENS (ACTIVITES ANNEXES) (1)									
BC		357	TRAVAUX A FACON (1)									
BC		358	AUTRES SERVICES (1)									
			TOTAUX =									
BC	36		EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS ET SERVICES (CYCLE COURT) (1)									
BC		361	PRODUITS VEGETAUX (1)									
BC		362	PRODUITS ANIMAUX (1)									
BC		363	VINS (1)									
BC		364	ALCOOLS (1)									
BC		365	AUTRES PRODUITS TRANSFORMES (1)									
BC		366	AUTRES BIENS (ACTIVITES ANNEXES) (1)									
BC		367	TRAVAUX A FACON (1)									
BC		368	AUTRES SERVICES (1)									
			TOTAUX =									
BC	37		PRODUITS (1)									
BC		371	PRODUITS INTERMEDIAIRES VEGETAUX (1)									
BC		372	PRODUITS INTERMEDIAIRES ANIMAUX (1)									
BC		373	PRODUITS INTERMEDIAIRES TRANSFORMES (1)									
BC		374	PRODUITS FINIS VEGETAUX (1)									
BC		375	PRODUITS FINIS ANIMAUX (1)									
BC		376	PRODUITS FINIS TRANSFORMES (1)									
BC		377	PRODUITS RESIDUELS (1)									
BC		378	PRODUITS ACTIVITES ANNEXES (1)									
			TOTAUX =									

.....
.....
COMPTE N°

ETAT DES RESTES A RECOUVRER

au

DATE des ordres de recettes.	NOM DES DEBITEURS.	NATURE des produits.	MONTANT des ordres de recettes.	SOMMES restant à recouvrer.	MOTIFS du non-recouvrement.	DATE de règlement éventuel

TOTAL						

Certifié exact.

FAIT A, le 20....

L'ordonnateur,

L'agent comptable,

.....

.....

au

DATE des ordres de dépenses.	NOM DES CREANCIERS.	NATURE des charges.	SOMMES restant à payer.	OBSERVATIONS (éventuellement indications de la date du règlement).

Certifié exact.

FAIT A, le 20...

L'agent comptable,

REGISSEURS

ETAT D'ACCORD au

M.

Régisseur d'avances (1).

Régisseur de recettes (1).

	Fonds transmis par l'agent comptable au régisseur d'avances .....	.....	
			
	Justifications de recettes transmises par le régisseur de recettes à l'agent comptable .....	.....	
	Fonds transmis par le régisseur à l'agent comptable .....	.....	
			
	Justifications de dépenses transmises par le régisseur d'avances à l'agent comptable .....	.....	
	Solde chez le régisseur .....	.....	
	Solde chez l'agent comptable .....	.....	
	Différence (2) .....	.....	

L'agent comptable,

A, le 20....

Le régisseur d'avances (1).

Le régisseur de recettes (1).

.....

 COMPTE DE L'EXERCICE 20

PROCES VERBAL

à la date du des valeurs existant dans la caisse et dans le portefeuille
 de M. agent comptable de

1° Numéraires :			
Billets :	_____		

Pièces :	_____		

	TOTAL _____		
2° Bons :			

	TOTAL _____		
	TOTAL du numéraire et des valeurs de caisse _____		

NUMEROS ET LIBELLES DES COMPTES NATURE ET DESIGNATION DES VALEURS	MONTANT détaillé de chaque valeur.	TOTAL par compte

3° Valeurs actives détenues par l'agent comptable (détail par compte) (1) :				
TOTAL des valeurs actives arrêté à _				
4° Valeurs inactives détenues par l'agent comptable classe 8 (total par compte) (1) :				
TOTAL des valeurs inactives arrêté à				
RECAPITULATION				
Numéraire _____				
(Valeurs actives _____ Valeurs de portefeuille _____ (				
(Valeurs inactives _____				
TOTAL GENERAL _____				

(1) Eventuellement, joindre bordereau particulier indiquant le détail du compte.

Le (2)

Certifié conforme aux écritures.

A, le 20....

L'agent comptable,

(2) Qualité de l'ordonnateur.

.....	COMPTE COURANT AU TRESOR

M
agent comptable,

**ETAT DE DEVELOPPEMENT
ET D'ACCORD DU SOLDE**

Compte n°.....

Tenu par

au 20....

	(	Débit ____	.....
	(	Crédit ____	.....
	(	Solde ____	.....

DETAIL DES OPERATIONS FORMANT LE SOLDE DU COMPTE

I. Solde débiteur d'après les écritures du comptable				
II. Opérations imputées au compte courant par le service chargé de la tenue du compte pendant l'année écoulée et comprises dans les écritures de l'agent comptable au cours de l'année suivante :				
Date de passation des écritures.				
Par le service.	Par l'agent comptable.	Nature des opérations.	Montant.	
		1. Recettes (à ajouter) :		
		TOTAL		
		2. Dépenses (à déduire) :		
		TOTAL		
		Montant net à reporter		

Report _____				
III. Opérations imputées au compte courant par l'agent comptable désigné d'autre part pendant l'année écoulée et comprises dans les écritures du service chargé de la tenue du compte au cours de l'année suivante :				
Date de passation des écritures.				
Par le service.	Par l'agent comptable.	Nature des opérations.	Montant.	
		1. Recettes (à déduire) :		
		TOTAL _____		
		2. Dépenses (à ajouter) :		
		TOTAL _____		
		compte de	TOTAL égal au solde créditeur du d'après les écritures du service chargé sa tenue _____	

Certifié exact,

A, le 20....

L'agent comptable,

TABLEAU DES DEPRECIATIONS

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Solde à la clôture de l'exercice
Dépréciations des immobilisations				
Dépréciations des stocks et en-cours				
Dépréciations des comptes de tiers				
Dépréciations des comptes financiers				
Total des dépréciations				

TABLEAU DES CREANCES

Rubriques et postes	Montant	Degré de liquidité de l'actif	
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'un an
<u>Créances de l'actif immobilisé :</u> - Créances rattachées à des participations - Prêts - Autres créances immobilisées <u>Créances de l'actif circulant :</u> - Créances sur des entités publiques - Créances sur les élèves, stagiaires et hôtes de passage - Autres créances clients et comptes rattachés - Créances sur les redevables (produits de la fiscalité affectée) - Avances et acomptes versés sur commandes - Créances sur les autres débiteurs - Charges constatées d'avance			
Totaux			

TABLEAU DES PROVISIONS

Rubriques et postes	Compte d'imputation	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Solde à la clôture de l'exercice
				Provision utilisée	Provision non utilisée	
Provisions pour risques						
Provisions pour litiges						
Provisions pour pertes de change						
Autres provisions pour risques						
Provisions pour charges						
Provisions pour gros entretien ou grandes révisions						
Provisions pour CET						
Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales						
Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement						
Autres provisions pour charges						
Total des provisions						

TABLEAU DES DETTES

Rubriques et postes	Montant	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'1 an et 5 ans au plus	Echéance à plus de 5 ans
Dettes financières				
Dettes non financières				
- Dettes fournisseurs et comptes rattachés				
- Dettes fiscales et sociales				
- Avances et acomptes reçus				
- Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention)				
- Autres dettes non financières				
- Produits constatés d'avance				
TOTAUX				