

Abrégé sur les imputations en classe 6

© Bernard BLANC



Février 2015

UNE ETUDE SUR L'IMPUTATION DES COMPTES DE CHARGES DE LA CLASSE 6

Face à certaines dépenses, nous avons tous été confrontés à la question de l'imputation d'une facture sur tel ou tel compte de la classe 6. Si certains comptes ne posent pas de problème particuliers, le choix de l'imputation en 6067 ou 6068, 6063 ou 615 ou encore l'utilisation des 613 et autres 6288 est parfois affaire d'habitude ou d'appréciation personnelle plus que de respect des règles. Il est révélateur de voir les différences de pratiques en matière d'imputation comptable entre les diverses agences comptables quand ce n'est pas entre les établissements d'un même groupement.

Une harmonisation dans l'utilisation de comptes de charges est donc souhaitable pour plus de lisibilité des comptes financiers et de facilités de fonctionnement au sein des agences comptables.

Un grand pas a été fait dans ce sens avec la parution de l'instruction codificatrice M9-6 qui apporte un certain nombre de précisions concernant l'utilisation correcte de la classe 6 en précisant pour chaque compte sa comptabilisation. L'instruction budgétaire et comptable M9-6 s'inspire du plan comptable général (PCG), mais a été adaptée aux activités particulières des EPLE.

Il est bien évident que ce document, qui est avant tout une étude personnelle de son auteur, n'a pas la prétention d'être une annexe officielle à la nomenclature de la M9-6 ; son but est simplement d'apporter des éléments de réflexion et des pistes pour une amélioration des pratiques en matière d'imputation, notamment pour les comptes les plus communément utilisés ou ceux dont l'utilisation est moins évidente.

I- Principes

Comment choisir le bon compte d'imputation ? Avant d'étudier plus avant chaque compte et son contenu, on peut poser quelques principes de base.

1) Imputation par nature.

La facture de l'EPLÉ doit être imputée d'après la nature de la dépense et non par sa destination. A titre d'exemple, l'achat d'un pot de peinture est une dépense de fourniture (compte 6063) et non une dépense de service extérieur d'entretien et de réparation (compte 615) ; l'achat de papier pour photocopier la plaquette d'information de l'établissement est une fourniture (compte 6064) et non une dépense de « publicité, publications, relations publiques » (compte 623).

2) Imputation en fonction de la dépense principale.

Sur un certain nombre de factures, il y a parfois plusieurs types de nature de dépenses ; dans ce cas on retient la nature de la dépense principale par rapport à l'accessoire. Par exemple, les frais de port ou frais de facturation seront imputés sur la même imputation que le bien principal (compte 6064 pour l'achat de fournitures administratives) s'ils sont facturés sur le même document. Bien entendu, dans le cas d'une facture spécifique pour le port de ces fournitures, l'imputation se fera sur le compte 6248. De même pour l'achat de pièces auxquelles s'ajoute de la main d'œuvre dans le cas de prestations en pour une réparation, on utilisera le 615 et non le 6063.

Concernant les immobilisations, l'instruction codificatrice M9-6 apporte des précisions au paragraphe 2.5.6.2.1 sur les règles d'évaluation de leur coût : « *Le coût d'acquisition est le coût d'achat majoré des frais accessoires c'est à dire des frais liés à la mise en état ou en service du bien ainsi qu'à son utilisation. Les droits de mutations, d'honoraires ou de commissions et frais d'actes sont comptabilisés en charges* ». Le paragraphe 2.4.1.2.2.3 étant encore plus précis : « *Le coût d'acquisition initial d'une immobilisation est constitué de :*

- *son prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ;*
- *tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner ou d'être utilisé. Exemple de coûts directement attribuables : coût de préparation du site ; frais de livraison et de*

manutention initiaux ; frais de transport, d'installation, de montage, de mise en service ; honoraires de frais professionnels (architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils, etc...) ».

3) Distinction entre fonctionnement et investissement.

Dans son paragraphe 2.5.6.1, l'instruction codificatrice donne la définition des immobilisations :

Les immobilisations sont les éléments corporels et incorporels (financiers ou non) destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement. Elles ne se consomment pas par le premier usage. Néanmoins, les biens qui répondent à ce critère mais dont la valeur unitaire hors taxes récupérables est inférieure au seuil de 800 euros hors taxe peuvent ne pas être immobilisés. Ils doivent, cependant, en raison de la charge notable pour l'établissement que représente leur remplacement, faire l'objet d'un inventaire physique (ancien inventaire sur répertoire) de la responsabilité de l'ordonnateur. Elles comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières (compte racine 20) ;
- les immobilisations corporelles (compte racine 21) ;
- les immobilisations financières (compte racine 27).

Sont donc considérés comme des immobilisations les biens d'une valeur unitaire supérieure à 800 € HT ; cependant il y a des cas où, bien que d'un coût supérieur à 800 € HT, certaines fournitures peuvent être imputées en classe 6 et non en classe 2. C'est le cas notamment des pièces venant en remplacement de pièces identiques installés sur un matériel principal immobilisé, dans la mesure où elles n'ont pas pour effet l'augmentation de la valeur du bien ou une augmentation notable de sa durée d'utilisation. A ce titre, par exemple, le remplacement d'un élément d'une machine-outil pourra être imputé au 6063 ou au 615 même si la valeur de la pièce détachée est supérieure à 800 € HT ; une mention claire sur la facture devra pouvoir justifier ce choix de l'ordonnateur pour le comptable.

L'autre critère des immobilisations est le caractère durable du bien concerné. Ainsi, en réponse à une question, la DAF concernant un logiciel valable une année a répondu : *« Cette licence bien que s'élevant à plus de 800€ HT ne peut être considérée comme une opération en capital pour les raisons suivantes. Une immobilisation doit également servir l'activité de l'établissement d'une façon durable (plus d'un an) or on ne peut considérer qu'une licence à renouveler annuellement obéisse à ce principe. Les avantages économiques attendus de la licence étant consommés dans l'année, on serait amené à les amortir en une seule fois pour son montant total ce qui n'est pas conforme aux principes définis dans l'IC-M9.6 ».*

Nota. Sur les forums professionnels les discussions sont parfois vives concernant les divergences d'opinion sur l'imputation de facture des pièces détachées venant en remplacement sur divers équipements, notamment de chaufferie. Toute la problématique tient à l'appréciation des deux critères : *durée de vie allongée* et *augmentation de la valeur du bien*. Pour se faire une idée plus précise sur la question, la lecture de la circulaire n°INTB0200059C du 26 février 2002 (1) relative aux règles d'imputation des dépenses du secteur public local peut être utile.

Pour sa part, l'instruction M9-6 indique (paragraphe 2.5.6.1) que *« 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 ».*

II- Les comptes « racine ».

Le premier élément est donné par le compte racine : 60 à 65 pour les charges d'exploitation normale et courante, 66 pour les charges liées à la gestion financière, 67 pour les charges exceptionnelles et 68 pour les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions,

A chaque compte racine correspond un « type » de charge :

- 60 - Achats et variation de stocks
- 61 - Services extérieurs
- 62 - Autres services extérieurs
- 63 - Impôts, taxes et versements assimilés
- 64 - Charges de personnel
- 65 - Autres charges de gestion courante
- 66 - Charges financières
- 67 - Charges exceptionnelles
- 68 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions

Une facture d'achat d'approvisionnements sera donc imputable sur un compte commençant par 60, une prestation extérieure par un compte en 61 ou 62. Cela peut paraître évident, et pourtant prenons un exemple : l'achat de boissons pour le pôt de fin de conseil d'administration ou de petits fours pour recevoir une

délégation d'enseignants étrangers. Vous avez sans doute l'habitude comme beaucoup d'entre nous de prendre ces fournitures au compte 6257 « réceptions ». Pourtant il s'agit bien d'achats d'approvisionnements, donc relevant logiquement du compte racine 60 et même d'achat non suivis en stock donc plus précisément d'un 606 ; alors que le compte racine 62 concerne des services extérieurs, ce qui réserverait l'usage du 6257 à des invitations au restaurant.

Cet exemple prouve que l'étude de la classe 6 conduit souvent à une remise en question de sa pratique, et que les choix nécessitent explication et harmonisation.

Cet article se propose maintenant d'examiner successivement ces comptes racine et de donner des éléments pour imputer correctement les dépenses dans les différentes subdivisions.

III- Compte 60 - Achats et variation de stocks

Le compte racine 60 concerne les achats d'approvisionnements et de fournitures ainsi que les variations des stocks. Il est subdivisé une première fois pour distinguer les achats d'approvisionnement à stocker (comptes 601 et 602), avec les variations des stocks qui leur correspondent (compte 603) et les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606).

On peut en tirer déjà une première analyse : ne seront imputées aux subdivisions des comptes 601 « Achats de matières premières » et 602 « Achats d'autres approvisionnements » que les factures concernant des achats suivis en stock avec un inventaire en quantité et valeur qui donnera lieu en fin d'exercice à des écritures enregistrées en comptabilité avec l'utilisation des comptes 603 « Variation des stocks », ainsi que des comptes 31 et 32 correspondants.

Les comptes 601 comprennent les achats de matières premières avec notamment les denrées (6011) et la matière d'œuvre (6013). Il convient donc que tous les achats imputés sur ces comptes fassent l'objet d'un suivi en inventaire, ce qui conduira par exemple à bien faire une distinction pour certains types de fournitures pour les ateliers pédagogiques entre les comptes 6013 et 6067. Autre conséquence : toutes les fournitures mandatées au 6011 doivent faire l'objet d'un suivi en stock, qu'elles soient destinées au service de restauration ou à d'autres usages (pédagogique ou réception)

Les comptes 606 regroupent tous les achats non stockables (électricité par exemple) ou non stockés par l'EPL. Dans le cas où, par exemple, les fournitures de bureau ne sont pas achetées en grande quantité, on les considérera comme des achats non stockés imputés au compte 6064. Dans le cas contraire, on les suivra en stock et ces fournitures figureront au compte 6022. Il convient donc d'être attentif et de bien choisir dès le départ la bonne imputation pour certains types d'achats comme les produits d'entretien inscrit au compte 6065 alors qu'il existe souvent un suivi du stock, en quantité sinon en valeur. Compte tenu de leur faible importance, on pourra laisser de côté l'inscription en charges constatées d'avance pour les fournitures existantes en fin d'exercice.

Ces comptes 606 sont largement utilisés par les EPLE ; il convient donc de regarder de plus près certains d'entre eux.

Le 6061 a vocation à retracer les factures de fournitures d'eau et d'énergie non stockables ; y compris le carburant pour les véhicules et autres tondeuses de l'établissement.

Le 6062 recevra les factures de manuels scolaires : papier et numérique.

Le compte 6063 de la M9-6 « fournitures et petit matériel d'entretien » a un intitulé quelque peu différent de celui du Plan comptable général qui indique : « fournitures d'entretien et de petit équipement ». Le fait que le terme « entretien » soit à la fin laisse à penser que pour un EPLE le 6063 a vocation à comptabiliser tous les objets fournitures divers en lien avec la maintenance et l'entretien de l'EPLE ; le petit équipement hors entretien étant dès lors comptabilisé dans d'autres subdivisions. A noter qu'il s'agit d'objets et de fournitures qui seront utilisés tels quels ou qui serviront à des opérations réalisés par l'établissement avec ses propres personnels à l'exception du recours à un service extérieur (concerné par le 615). Ce compte 6063 a donc vocation à retracer notamment le petit outillage ou les fournitures pour la maintenance ou encore l'entretien des locaux ou des espaces verts ; par exemple : ampoules, visserie, peinture, tournevis, perceuse, plantations, taille-haie...

Les comptes 6064 et 6066 ont un intitulé suffisamment clair pour que les imputations y soient faciles. On rappellera juste qu'il s'agira toujours d'achats de fournitures et non de prestations de service (pas de facturation par exemple de coût photocopies sur contrat au 6064, et pas de visite de médecin ou d'analyses médicales imputées au 6066).

Le compte 6065 retracera les acquisitions de linges et de vêtements de travail, et non pas l'entretien du linge qui est une prestation de service (compte 6112). La présence dans l'intitulé de ce compte de la mention « et produits de nettoyage » fait que le 6065 doit être utilisé pour ce type de produits de préférence au compte 6063 ; ceci bien sur si un stock de produits de nettoyage n'est pas suivi en inventaire par l'intermédiaire du compte 6022.

Le compte 6067 « fournitures et matériels d'enseignement (non immobilisables) » sera utilisé pour les factures de fournitures et de matériels spécifiquement liés à l'enseignement. On sera attentif à bien imputer la facture d'après la nature de la dépense et non par sa destination. Ainsi la facturation par la société chargée de la maintenance des photocopieurs des copies pédagogiques ne sera pas du 6067, mais du 615 puisqu'il ne s'agit pas d'un achat de fournitures mais bien d'une prestation de service d'entretien d'un appareil comportant la fourniture de consommables. De même un logiciel pédagogique sera imputé au 6511 car l'établissement n'acquiert qu'un droit d'usage du programme informatique.

Le compte 6068 intitulé dans la nomenclature de l'instruction M9-6 « autres fournitures (matériels, mobiliers et outillages non immobilisables) » sera notamment utilisé pour le mobilier, les matériels et outillage hors entretien (6063) et hors enseignement (6067), y compris les matériels pour le nettoyage et l'administration. A noter que dans le PCG, ce compte s'intitule « autres matières et fournitures » et qu'il a vocation à rassembler les achats non stockés qui n'ont pas été comptabilisés dans les autres comptes 606 ; cette même règle semble pouvoir être utilisée pour les EPLE, même si l'intitulé est quelque peu différent.

Notons enfin l'existence du compte 609 destiné à enregistrer 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.

IV- Compte 61 - Services extérieurs

Le compte racine 61 « services extérieurs » 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 et en provenance des tiers.

Les comptes 611 « Sous-traitance générale » comptabilise toutes les dépenses de sous-traitance, c'est-à-dire, les frais payés à des tiers qui sont chargés par l'EPLE 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. L'instruction codificatrice M9-6 précise que le compte 611 est subdivisé en quatre comptes :

Le compte 6111 « restauration hébergement » sera utilisé pour l'achat de repas à un établissement mutualisateur ou à une société privée, par exemple en cas de travaux de réfection des cuisines. La même logique sera utilisée pour l'hébergement (nuitées) des élèves internes par un autre établissement.

Le compte 6112 « divers prestations d'entretien » sera utilisé lorsque l'établissement confiera à un tiers des opérations d'entretien courant qui relèvent normalement de ses attributions : nettoyage des locaux, entretien des espaces verts, blanchissage du linge et des vêtements de travail. C'est le caractère répétitif et habituel de la prestation d'entretien confiée qui impliquera l'usage du 6112 de préférence au 615.

Le compte 6113 « voyages » concernera les voyages achetés « clés en main » par l'EPLE, c'est-à-dire le recours à des agences de voyages ou des prestataires qui se chargeront d'assurer pour l'EPLE l'ensemble des opérations de transport, de repas, d'hébergement, voir les visites.

Le chiffre 8 figurant à la fin du compte 6118 indique que la facturation des autres activités sous-traitées qui n'auront pas été identifiées par ailleurs sera retracée dans cette subdivision.

Le crédit-bail est un moyen de financer des matériels qui donne, en contrepartie du paiement de redevances (loyers), d'une part un droit de jouissance d'un bien et d'autre part la possibilité d'acquérir ce bien moyennant le versement d'une somme convenue à l'avance en tenant compte des redevances déjà versées. Les sommes versées par l'EPLE avant qu'il ne devienne propriétaire du bien sont imputées au compte 612 « redevances de crédit-bail ».

Contrairement à d'autres plans comptables, le compte 613 « locations » des EPLE n'est pas subdivisé entre locations mobilières et immobilières. La totalité des loyers, qu'ils concernent des biens meubles ou immeubles, seront donc retracés au seul 613. La M9-6 précise que ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, ainsi que les malis sur emballages restitués.

Dans un établissement scolaire le 613 sera notamment utilisé pour les locations de photocopieurs lorsqu'il ne s'agira pas de crédit-bail. Bien évidemment si le contrat des photocopieurs comprend une partie location et

une partie maintenance des appareils, cette dernière sera retracée au compte 6118 (et aucunement aux comptes 6064 ou 6067). Si l'appareil est propriété de l'EPL ce sera du 615 pour la maintenance. On veillera à ne pas utiliser le compte 613 à la place du compte 275 pour des cautionnements ou dépôts de garantie rattachés à des locations.

Le compte 614 « charges locatives et de copropriété » retrace tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature. Seront donc normalement imputées au 614 toutes les charges résultant d'un contrat de location quelle que soit la nature des dépenses (électricité, gaz, taxes diverses...).

Compte 615 « entretien et réparations ». En règle générale, les frais d'entretien et de réparations s'entendent des dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie. Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement donnant lieu à immobilisation, 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 (ce point est développé au début de l'article).

Toutes les factures comprenant à la fois des frais de main d'œuvre et des fournitures sont en principe à imputer en totalité sur ce compte 615, quelles que soient les parts respectives de la main d'œuvre et des fournitures. Seules les factures qui ne comprennent que des fournitures nécessaires aux opérations d'entretien et de réparations sont à prendre en compte au 6063.

Par entretien on peut comprendre maintenance ; c'est pourquoi les contrats d'entretien, de maintenance informatique, de maintenance des installations techniques seront du 615 du moment qu'ils concernent des éléments de l'actif de l'établissement. Concernant les photocopieurs, seront comptabilisées au compte 615 les réparations si l'appareil a été acheté et qu'il figure donc à l'actif de l'établissement ; en revanche, la maintenance d'un photocopieur en location qui souvent se limite à la fourniture de consommables ne sera pas imputée au compte 615, mais à la subdivision 6118 du compte 611 - sous-traitance générale, conformément au § 3.2.9.32 de la M9-6.

Par contre les opérations de contrôle périodique réglementaire qui ne sont pas de l'entretien proprement dit semblent devoir être imputées de préférence au compte 6288. Ce point semble toutefois faire débat, certains préconisant le 6118.

A noter également que le recours à des sociétés fournissant de la main d'œuvre à l'EPL (pour de la manutention occasionnelle par exemple) figurera au compte 621.

Les frais des contrats d'assurance pour l'établissement sont retracés au compte 616 « primes d'assurance ».

Le compte 617 « études et recherches » reçoit les factures concernant les frais d'études, de développement et de recherches, à l'exception de celles qui seraient incorporées dans le coût d'une immobilisation (compte 21).

Le compte 618 « divers » correspond dans le PCG aux dépenses concernant la documentation et aux frais pour l'organisation de colloques, séminaires et conférences. Pour les EPL, il comporte seulement deux subdivisions : le compte 6181 qui enregistre les dépenses de documentation générale et administrative : abonnement, ouvrages, ouvrages électroniques ; et le compte 6186 « bibliothèque des élèves » qui enregistre les factures de documentation à destination des élèves et plus particulièrement celle du CDI, quelle que soit sa forme.

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achat des sous-traitances et services extérieures (en relation avec l'investissement) dans les mêmes conditions que pour le compte 609.

V- 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 de l'EPL. Comme pour le compte racine 61, il s'agit de charges externes en provenance de tiers de l'établissement.

Sont inscrites au compte 6211 « personnel extérieur à l'établissement » les sommes versées aux entreprises fournissant de la main-d'œuvre (par exemple association de réinsertion fournissant des personnes pour

assurer de la manutention dans un établissement) ou aux associations qui interviennent dans le cadre des actions péri éducatives.

Dans le compte 622 « rémunération d'intermédiaires et honoraires » sont inscrits notamment les honoraires ; c'est-à-dire les sommes correspondant à la rémunération d'une prestation ou d'une collaboration réalisée par une personne ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant une profession non commerciale. L'imputation à ce compte ne doit être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement ; c'est le cas notamment pour les frais d'huissiers liés au recouvrement des créances et les visites médicales pour les contrats aidés. A noter que certains honoraires d'officiers ministériels ou frais d'actes liés à l'acquisition d'une immobilisation font partie de son prix et sont donc à inscrire au même compte de la classe 2 que celle-ci.

Le compte 623 « publicité, publications, relations publiques » 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 utilisé. Il s'agit bien d'avoir recours à des services extérieurs ; ainsi la réalisation en interne d'une brochure de présentation de l'EPLÉ à l'aide de son photocopieur ne sera pas retracée à ce compte.

Le compte 624 « transports de biens et transports collectifs du personnel » correspond aux dépenses liées au transport de biens ou au transport collectif de personnes que l'établissement ne réalise pas par ses propres moyens. A ne pas confondre avec la prise en charge des déplacements individuels dans le cadre notamment des missions des personnels (compte 625).

On rappellera que dans le cas des achats de fournitures, les frais accessoires liés aux transports des marchandises figurent généralement sur les factures concernées et doivent donc être imputés aux charges d'achat retracées au compte 60.

L'instruction codificatrice M9-6 comporte deux subdivisions de ce compte. Le compte 6245 qui est utilisé pour les transports collectifs dans le cadre des voyages d'études, des visites et des sorties pédagogiques ; et le compte 6248 « transports divers » utilisé pour le transport des produits et marchandises.

Le compte 625 « déplacements, missions et réceptions » retrace les frais liés aux déplacements individuel des personnes ; ainsi que les frais relatifs aux inscriptions aux colloques et les frais de réceptions. L'instruction codificatrice M9-6 comporte quatre subdivisions de ce compte.

Le compte 6251 « voyages et déplacements du personnel » retrace d'une part les frais remboursés au personnel : frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission, dans le cadre du remboursement de frais de déplacement en application du décret n° 2006-781 du 3 juillet 2006 (2) ; et d'autre part les dépenses engagées directement par l'établissement avec un tiers pour organiser les déplacements de son personnel.

Les déplacements individuels d'élèves, hors transports collectifs retracés au compte 6245, figureront au compte 6252. Ce sera notamment le cas pour la prise en charge des frais de transport des élèves liés aux stages en entreprises les frais d'hébergement seront retracés au 6285).

Le compte 6254 enregistre les seuls frais d'inscription aux colloques, séminaires, conférences ; les frais de transport pour s'y rendre et les indemnités de mission figureront au compte 6251.

Le compte 6257 « réceptions » est d'une utilisation plus délicate. En effet, si on s'en tient à la logique du Plan comptable général, un compte racine 62 ne peut retracer que des services extérieurs ; c'est-à-dire en matière de « frais de réception », que des facturations pour des repas au restaurant, des prestations de traiteur ou des nuitées d'hôtel dans le cas par exemple d'hébergement de personnalités invités par l'établissement pour une conférence. Or, la plupart de nos frais de réceptions sont constitués par des buffets réalisés par le personnel de l'EPLÉ avec des denrées achetées et confectionnées par ses soins. Ces denrées et boissons constituent donc des fournitures dont les factures sont normalement imputables aux comptes 6011 ou 606, idem pour l'achat spécifique de vaisselle ou d'ornements. Cependant, dans la mesure où la prestation est réalisée par le service annexe d'hébergement (SRH) de l'établissement pour le compte du service logistique (ALO), on considérera qu'il s'agit d'une prestation extérieure qui donnant lieu à une facturation qui pourra être imputé au 6257. Dans ce cas cela se traduira par un mandat pour ordre en ALO 6257 en contrepartie d'un ordre de recette au SRH 7062.

Au compte 626 « frais postaux et frais de télécommunications » figurent les affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, abonnements internet, redevances pour télécommunications et transmission d'informations.

Concernant les machines à affranchir, seule la valeur des affranchissements à vocation à être retracée à ce compte. La location de la machine relevant du compte 613 et ses consommables du compte 6064.

Le compte 627 « services bancaires » 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 628 « charges externes diverses » a, comme son intitulé l'indique, vocation à retracer les dépenses ne figurant pas dans d'autres subdivision du compte racine 62. L'instruction codificatrice M9-6 l'a subdivisé pour identifier plusieurs types de dépenses.

Le compte 6281 « blanchissage », est destiné à retracer les frais d'entretien de linges et de vêtements de travail occasionnels réalisés par un prestataire extérieur. Cependant, si l'ensemble de l'activité de blanchissage est externalisée en totalité, il s'agit d'une sous-traitance (compte 6112).

Le compte 6282 « formation des personnels » reçoit les frais liés à la formation professionnelle continue des personnels de l'établissement.

Le compte 6284 « sorties pédagogiques (hors transport) » permet d'enregistrer les charges afférentes aux sorties scolaires distinctes de celles concernant le transport (enregistrées dans le compte 6245) ou la restauration (enregistrées dans le compte 6285). Ce compte sera donc utilisé pour les factures d'entrées dans les musées, les salles de spectacle, les piscines, les parcs de loisirs, les enceintes sportives...

Le compte 6285 « hébergements » sert à retracer les paiements ou remboursements des frais d'hébergement occasionnels (repas et nuitées) engagés notamment lors des stages ou des sorties scolaires. Il est rappelé que les frais de transport ne sont pas concernés par ce compte ; et qu'un hébergement habituel et continu relèvera du compte 6111.

Pour les voyages et sorties scolaires un petit résumé.

Lorsque vous avez recours à un voyageur pour organiser votre voyage scolaire : compte 6113

Pour le transport pour sorties scolaires (car, train, etc...) : compte 6245

Pour les visites des musées, entrées au théâtre, cinéma, stade : compte 6284

Pour les hébergements (repas, nuitées) lors des sorties et voyages : compte 6285

Le compte 6286 « concours divers (cotisations,...) » sert à comptabiliser les cotisations aux associations professionnelles auxquelles les EPLE peuvent adhérer ;

Le compte 6288 « autres charges externes diverses » permet d'enregistrer les charges de services extérieurs non individualisées dans un autre compte spécifique. En clair c'est le compte utilisé lorsqu'on ne sait pas où imputer une facture de prestation extérieure. On peut citer plusieurs cas d'utilisation de ce compte 6288 pour un EPLE, notamment : tirages de plans, travaux de reproduction faits à l'extérieur, travaux photos, enlèvement de déchets, surveillance des locaux, rondes, analyses pour le SRH, etc... A noter que les opérations de contrôle périodique réglementaire (installations électriques, ascenseurs, etc...) qui ne comprennent pas d'opération de maintenance sont à retracer à ce compte et non au 615.

Enfin, le compte 629 « rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs fonctionne comme les comptes 609 et 619.

VI- Compte 63 - Impôts, taxes et versements assimilés.

Le compte racine 63 est destiné à recevoir les dépenses liées aux impôts, taxes et versements assimilés qui sont des charges correspondant :

- d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques ;

- d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

Ils sont comptabilisés au débit de la subdivision intéressée du compte 63 par le crédit du compte 447 « autres impôts, taxes et versements assimilés ».

Au compte 631 « impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) » est notamment comptabilisée 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 ».

Le compte 632 « charges fiscales sur congés à payer » reçoit les charges fiscales liées aux congés payés, dans le cas, exceptionnel où l'établissement emploie des personnels sous contrat de droit privé, comme par exemple, les emplois-jeunes. La M9-6 rappelle que les personnels fonctionnaires et les contractuels de droit public ne peuvent prétendre au versement de congés payés.

Les versements à fonds perdus ou subventions au titre des taxes et participations assises sur les salaires sont enregistrés au débit du compte 633 « impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) » aux diverses subdivisions concernées, qui sont :

- 6331- Versement de transport
- 6332 - Cotisation FNAL
- 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
- 6338 - Autres impôts sur rémunérations

Au compte 635 « autres impôts, taxes et versements assimilés : administration des Impôts » sont comptabilisés l'ensemble des impôts et taxes à payer aux Finances, mais qui ne sont pas assis sur les rémunérations.

Et le compte 637 « autres impôts, taxes et versements assimilés : autres organismes » enregistre les impôts et taxes à payer à d'autres organismes que les Finances, et notamment à des organismes internationaux.

VII- 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. En principe les imputations aux diverses subdivisions du compte racine 64 ne posent pas de problème car les intitulés sont suffisamment explicites.

Compte 641 « rémunérations personnels non enseignants »

Compte 642 « rémunérations personnels enseignants »

Compte 644 « rémunérations du personnel recruté en application de conventions et rémunérations diverses »

6443 - Rémunération du médecin de l'établissement

6444 - Indemnités de direction et de gestion (IPDG de la formation continue notamment)

6445 - Rémunération des contrats aidés

6446 - Allocations pour perte d'emploi

6447 - rémunération des assistants d'éducation

6448 - Autres rémunérations

Compte 645 « charges de sécurité sociale et de prévoyance (cotisations patronales) »

6451 - Cotisations à l'URSSAF

6452 - Cotisations aux mutuelles

6453 - Cotisations aux caisses de retraite et pensions civiles

6454 - Cotisations aux assurances chômage

6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

Compte 647 « autres charges sociales (cotisations patronales) »

Compte 648 « autres charges de personnel »

La question de l'imputation se pose néanmoins lorsque l'EPL employeur fait appel à un établissement mutualisateur pour la paye, notamment pour les contrats aidés. On trouve actuellement en vigueur plusieurs techniques différentes pour retracer dans la comptabilité des deux établissements la prise en charge de ces payes. Cependant, il convient désormais d'appliquer la technique dite de la « paie à façon » qui est décrite au paragraphe 2.5.9.1 de l'instruction codificatrice M9-6.

La mise en œuvre de la paie à façon nécessite la passation d'une convention signée par l'employeur, son comptable et le façonnier, qui décrit le rôle et les obligations de chacun. Elle autorise le prélèvement sur le compte de l'établissement employeur et définit notamment les échanges d'informations indispensables à la liquidation de la paie, à la justification du prélèvement et du paiement des salaires ainsi qu'au mandatement de la dépense ; et ce de manière à effectuer les opérations de paie dans les règles et les délais impartis.

L'EPL employeur mandate les dépenses liées aux rémunérations aux subdivisions du compte racine 64 concernées selon les calculs communiqués par l'établissement mutualisateur, tandis que ce dernier (le façonnier) liquide la paie et procède par ordre de paiement au compte 4438. La planche 23 de l'annexe de l'instruction codificatrice M9-6 décrit les opérations comptables respectives des deux parties.

A noter que les frais engagés pour contentieux devant les prud'hommes et les condamnations éventuelles (exceptées celles ayant trait au versement d'arriérés de rémunérations) ne sont pas des dépenses salariales, mais des dépenses de fonctionnement.

VIII- Compte 65– Autres charges de gestion courante.

Les autres charges de gestion courante inscrites au compte racine 65 comprennent : les transferts à des collectivités ou à divers organismes, les charges spécifiques (dont les bourses) et les autres charges de gestion courante (dont les contributions entre services de l'EPLÉ).

Le compte 651 « redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires » comporte deux subdivisions pour un EPLÉ.

Le compte 6511 « redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés » qui est notamment destiné à recevoir les factures concernant les achats de logiciels informatiques qui ne relèvent pas d'un compte de classe 2. Il enregistre également les dépenses liées aux mises à jour des logiciels informatiques acquis sur ce même compte. En effet en achetant un logiciel, l'EPLÉ n'acquiert pas une « fourniture », mais un simple droit d'utilisation du programme informatique moyennant le paiement d'une redevance.

Le compte 6516 « droits d'auteur et de reproduction » est destiné au paiement de factures du Centre français d'exploitation du droit de copie (CFC) ; la circulaire n°2004-055 du 25 mars 2004 (BOEN n° 15 du 08/04/04) explicite d'ailleurs cette contribution. Ce compte est également utilisé pour les factures d'autres sociétés de droits d'auteur, telles que la SCPA (société civile des producteurs associés) ou que la SACEM (société des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique). La SCPA assure la gestion des droits des producteurs dans le domaine de la musique des attentes téléphoniques. La SACEM « autorise » la diffusion publique des œuvres des auteurs, compositeurs et éditeurs de musique, et perçoit les droits d'auteurs correspondants, notamment dans le cadre d'organisation de spectacles, concerts ou d'attente téléphonique. L'utilisation par le standard de l'EPLÉ d'une musique d'attente téléphonique peut conduire le cas échéant au paiement de droits à ces deux organismes (musique commercialisée), à la seule SCPA si le producteur y adhère (musique du domaine public) ou à aucun des deux (musique libre de droits, musique synthétique intégrée).

Le compte 656 « transfert à des collectivités ou à divers organismes » enregistre, notamment, les versements effectués à une collectivité territoriale, à un fonds académique ou à un autre EPLÉ dans le cadre d'un conventionnement. Il comporte plusieurs subdivisions.

Le compte 6561 « transfert aux EPLÉ » enregistre les transferts à un EPLÉ dans le cadre de mutualisation de compétence de partage de frais liés à un immobilier commun. Il sera également utilisé pour retracer la contribution conventionnelle au fonctionnement d'un groupement de service ; comme par exemple la participation financière des établissements adhérents à un groupement comptable ou à un groupement de commandes.

Le compte 6562 « transfert à la collectivité territoriale de rattachement » enregistre les différents transferts à la collectivité territoriale de rattachement, notamment liés au SRH. Ce sera le cas par exemple pour le reversement de l'ex-FARPI.

Le compte 6563 « transfert aux services de l'Etat » enregistre les transferts vers les différents services de l'Etat et plus particulièrement ceux destinés aux autorités académiques.

Le compte 6564 « transfert aux associations » enregistre les subventions aux associations.

Le compte 6565 « transferts aux autres personnes publiques » enregistre les divers transferts vers les autres personnes publiques, dont les GIP.

Le compte 6568 « divers autres transferts » sera utilisé pour des transferts ne rentrant pas dans le cadre des subdivisions précédentes.

Les comptes 657 « charges spécifiques » permettent le suivi de certaines opérations spécifiques de transfert d'aides effectuées par l'EPLÉ, notamment pour le compte de collectivités publiques (Etat, collectivités locales, etc...)

Le compte 6571 « bourses nationales d'études, bourses d'équipement et primes à la qualification des élèves », enregistre les bourses et primes versées aux élèves en formation initiale à partir de crédits du ministère de l'éducation nationale.

Le compte 6572 « dotation d'équipement des élèves », permet de retracer les aides correspondant aux dotations d'équipement des élèves ; que ces dotations proviennent de l'état ou des collectivités.

Le compte 6573 « autres bourses dont remise de principe », enregistre les dépenses liées aux remises de principe sur les droits scolaires accordées aux familles d'élèves pensionnaires ou demi-pensionnaires fréquentant des établissements publics d'enseignement du second degré. Ce compte enregistre aussi les bourses pouvant provenir d'autres ministères ou collectivités (bourses départementales, régionales).

Le compte 6576 « aide sociale en faveur des élèves », enregistre les diverses aides sociales provenant notamment de l'état ou des collectivités.

Le compte 6578 « autres charges spécifiques » enregistre les aides provenant des associations ou de la caisse de solidarité. A la différence des fonds sociaux, financés sur des crédits d'état, la caisse de solidarité est constituée par des contributions volontaires des familles ou par des dons. Elle n'est soumise à aucune disposition réglementaire spécifique, mais, les textes précisent que ces fonds sont utilisés, après accord du CA, en vue d'accorder une aide de nature sociale aux élèves (aides à la scolarité ou à la vie scolaire).

Le compte 658 « autres charges de gestion courante » comporte quatre subdivisions.

Le compte 6583 « charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recette des exercices antérieurs » ne pose d'autre difficulté d'utilisation que celle de savoir en matière d'AOR de l'exercice antérieur ce qui relève de la gestion « courante » et donc du compte 6583, et ce qui relève des charges « exceptionnelles » et donc du compte 671.

Le compte 6586 « contributions du service de la formation continue » enregistre les éventuelles dépenses effectuées par le service de la formation continue (Greta).

Le compte 6587 « contributions entre budget principal et budget annexe » retrace les participations entre le ou les budgets annexes de l'EPL et son budget principal.

Le compte 6588 « contribution entre services de l'établissement » enregistre les transferts internes à L'EPL. La contribution entre services de l'établissement se matérialise par un service qui donne et un service qui reçoit. Cette technique est principalement utilisée pour les reversements du SRH vers ALO. La comptabilisation se traduit par un mandat d'ordre au compte 6588 (avec utilisation en budgétaire du code activité «0CINTxxxx») dans le service qui donne et un ordre de recette au compte 7588 dans le service qui reçoit. A noter qu'il convient de respecter le strict équilibre entre les comptes 6588 et 7588.

IX- Compte 66 – Charges financières.

Les charges financières sont imputables aux subdivisions du compte racine 66 ; elles comprennent les charges d'intérêt, les pertes de change et les charges nettes constatées lors de la cession de valeurs mobilières de placement.

Le compte 661 « charges d'intérêts » enregistre les charges des intérêts dus jusqu'à la clôture de l'exercice, à quelque titre que ce soit, par l'EPL à ses différents prêteurs. Sur ce compte sont notamment imputés les intérêts moratoires et légaux dus dans le cas d'un dépassement du délai global de paiement. A noter que l'indemnité forfaitaire de 40 € prévue par l'article 40 de la loi du 28 janvier 2013 dans ce cadre est imputable au compte 671.

Le compte 666 « perte de change » comptabilise les pertes de change supportées par l'EPL au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existant entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement. Dans un EPL on utilise souvent ce compte 666 lors du paiement de factures à l'étranger. En effet, lors de la réception de l'avis de débit sur le compte Trésor, une différence peut apparaître avec la somme initialement mandatée qui est due à la variation des taux de change entre le taux appliqué par les Finances et le taux appliqué par l'EPL le jour du mandatement. La différence donne lieu à l'émission d'un mandat ou d'un titre de recette comptabilisé aux comptes 666 ou au compte 766 « gains de change » pour le montant de la différence.

Le compte 667 « charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement » enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement (VMP). Ce compte n'est utilisé que dans le cas d'une perte nette. La technique comptable est détaillée au paragraphe 3.2.9.8.4 de l'instruction codificatrice M9-6 (voir aussi paragraphe 3.2.8.2 et annexe7, planche 19).

Le compte 668 « autres charges financières » enregistre les charges provenant de l'annulation d'ordres de recettes relatifs à la gestion financière des exercices antérieurs.

X- Compte 67 – Charges exceptionnelles.

Le champ d'application du compte racine 67 est défini par le caractère exceptionnel, c'est-à-dire peu courant, inhabituel, de ces charges par rapport auxquelles se définissent a contrario les charges de l'exploitation courante et normale de l'établissement. Ainsi par exemple, des charges répétitives afférentes à des exercices

antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classées dans les comptes 67. Cette distinction est surtout utile pour imputer les mandats liés à des annulations de recette d'exercices antérieurs. Les charges exceptionnelles sont classées en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (compte 671) et opérations en capital (comptes 675 et 678).

Le compte 671 « charges exceptionnelles sur opérations de gestion » enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice telles que les pénalités sur marché et les amendes fiscales, pénales ou autres ; il reçoit notamment l'indemnité forfaitaire due en cas de dépassement du délai global de paiement. Ce compte enregistre par ailleurs les mandats concernant les créances devenues irrécouvrables (admission en non-valeur, remise gracieuse). Il enregistre également les charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs qui ne relèvent pas du compte 6583. Il sera utilisé aussi pour une l'opération d'extourne si le service n'a pas été ouvert au budget de l'année N. Cette liste n'étant pas exhaustive.

Le compte 675 « valeurs comptables des éléments d'actif cédés » est débité de la valeur brute, le cas échéant diminué des amortissements, des éléments d'actifs cédés (sauf VMP).

L'instruction codificatrice M9-6 indique enfin que le compte 678 « autres charges exceptionnelles » enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

X- Compte 68 – Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions.

Le compte racine 68 distingue parmi les dotations aux amortissements, les dépréciations et les provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation avec le compte 681 subdivisé en :
 - 6811 « dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles »
 - 6815 « dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation »
 - 6816 « dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles »
 - 6817 « dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) »
- celles qui constituent des charges financières avec le compte 686 « dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges financières »
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles avec le compte 687 « dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges exceptionnelles ».

Pour l'utilisation de ces différents comptes spécifiques, il conviendra de se référer à l'instruction codificatrice M9-6 au paragraphe 2.4. Les différentes opérations sont décrites respectivement aux paragraphes 2.5.6.8, 2.5.6.9 et 2.5.8 ; et les planches 4, 5, 6, 10 présentent les écritures relatives à ces comptes.

Terminons avec quelques mots sur le contrôle que doit exercer le comptable sur l'imputation budgétaire choisie par l'ordonnateur.

Les comptables doivent vérifier l'exacte imputation des dépenses, faute de quoi leur responsabilité est engagée (C. comptes, 20 novembre 1997, TPG de la Gironde). Dès lors que l'imputation indiquée par l'ordonnateur sur les mandats est fautive, le comptable doit suspendre un paiement qui conduirait à payer une facture sur des crédits étrangers à sa nature (CRC Haute- Normandie, 14 novembre 1995, Commune de Léry). Les dépenses devaient être imputées aux bons chapitres et encore plus aux bonnes sections (fonctionnement ou investissement). *Cette règle du respect de la correcte imputation est tellement importante que c'est un des cas où le comptable doit refuser de déférer à la réquisition de l'ordonnateur.*

Concernant la jurisprudence en la matière, voir La Revue du Trésor, n°3-4 de mars avril 2005 (3)

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique indiquait à l'article 12 que « les comptables sont tenus d'exercer en matière de dépenses, le contrôle de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ». Le contrôle de l'imputation par le comptable devait donc normalement s'effectuer au niveau du chapitre budgétaire en prenant en compte la nature et l'objet de la dépense.

Le nouveau décret du 7 novembre 2012 (4) relatif à la gestion budgétaire et comptable publique prévoit une nouvelle rédaction concernant le contrôle de l'imputation : « Le comptable public est tenu d'exercer le contrôle : 2° S'agissant des ordres de payer : b) de l'exacte imputation des dépenses au regard des règles relatives à la spécialité des crédits ; ». Concernant le principe de spécialité, la M9-6 à son paragraphe 2.1.1.4 indique : « L'application du principe de spécialité implique que les crédits ouverts au budget d'un exercice à chaque service ne peuvent être affectés à d'autres services ». On peut sans doute en déduire que le service budgétaire s'est substitué au chapitre budgétaire ; même si cette notion de « spécialité des crédits » demande à être explicitée pour mieux appréhender l'étendue du contrôle que doit exercer le comptable sur l'imputation et sa responsabilité, notamment dans le choix du compte de classe 6 fait par l'ordonnateur.

- (1) http://www.gestionfipu.com/GESTIONFIPU.COM/Archives/3-4-2005/174893_i_172a195.PDF
- (2) <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000026597003&dateTexte=&categorieLien=id>
- (3) <http://www.collectivites-locales.gouv.fr/circulaire-n%C2%B0intb0200059c-26-fevrier-2002-relative-aux-regles-dimputation-des-depenses-secteur-pub-0>
- (4) <http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do?cidTexte=JORFTEXT000000242359&dateTexte=&categorieLien=id>