

## *NOUVEAUX ORDONNATEURS, NOUVEAUX COMPTABLES*

**S**ans prétendre étudier tous les fondements juridiques des règles de la comptabilité publique, leur origine ou leur histoire, encore moins essayer de citer l'ensemble des textes (ce qui serait impossible!), ces Cahiers détachables s'adressent particulièrement aux nouveaux ordonnateurs et aux nouveaux comptables. Ils y trouveront les grands principes et les principales règles, qui sont complétés par de très nombreux textes particuliers auxquels il convient de se reporter dans la pratique. Toutefois, la connaissance de ces mécanismes de base doit leur permettre de mieux comprendre comment s'articulent leurs opérations respectives pour une bonne administration des entités publiques sur le plan budgétaire et financier.

## *Les cahiers détachables*

## Sommaire détaillé

LES PRINCIPES FONDAMENTAUX	
<b>La distinction entre opportunité et régularité</b> .....	<b>5</b>
– Régularité au fond et régularité formelle	
<b>La distinction entre ordonnateurs et comptables</b> .....	<b>5</b>
<b>La non-affectation des recettes aux dépenses</b> .....	<b>6</b>
– Le principe de la non-affectation des fonds	
– Exception : les ressources affectées	
LES ORDONNATEURS ET COMPTABLES PUBLICS	
<b>Les ordonnateurs</b> .....	<b>7</b>
– Compétences	
– Responsabilité	
<b>Les comptables publics</b> .....	<b>8</b>
– La prise de fonction	
– Attributions	
– Responsabilité	
– Comptable de fait	
– Organisation du service	
LA COMPTABILITÉ DES ORGANISMES PUBLICS	
<b>Généralités</b> .....	<b>11</b>
<b>Les objectifs assignés à la comptabilité</b> .....	<b>12</b>
– Mémorisation	
– Information	
– Contrôle	
– Prévision	
– Principes fondamentaux	
<b>Notions de compte et de plan comptable</b> .....	<b>14</b>
– Le compte	
– Le plan comptable	
<b>Le budget des établissements publics</b> .....	<b>16</b>
– L'élaboration d'un budget	
– Présentation du budget	
– Modification du budget initial	
LES PRINCIPALES OPÉRATIONS DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES PUBLICS	
<b>Les opérations de recettes</b> .....	<b>19</b>
– Le recouvrement	
– Le règlement	

– Opérations de l'ordonnateur	
– Opérations du comptable	
– Remise gracieuse et admission en non valeur	
– La compensation	
– La prescription	
<b>Les opérations de dépenses</b> .....	<b>23</b>
– L'engagement	
– La liquidation	
– L'ordonnancement	
– Les pièces justificatives	
– Le paiement	
– La prescription	
– La réquisition de paiement	
<b>Les opérations de trésorerie</b> .....	<b>26</b>
– Obligation de dépôt au Trésor et dérogation	
<b>Quelques opérations particulières</b> .....	<b>27</b>
– Comptabilité des ressources affectées	
– Les opérations de fin d'exercice	
<b>Les documents comptables</b> .....	<b>29</b>
– Le livre journal	
– Le grand livre	
– La balance	
– Se vérifier régulièrement	
– Le compte financier	
<b>LE CONTRÔLE DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES PUBLICS</b>	
<b>Généralités</b> .....	<b>34</b>
– Différents domaines où s'exerce le contrôle	
– Différents types de contrôles	
– Différents formes de contrôle	
– Différents organismes chargés du contrôle	
<b>Le contrôle juridictionnel</b> .....	<b>35</b>
– La Cour des comptes	
– Les chambres régionales des comptes	
– Les organismes associés	
<b><i>Lexique financier et comptable</i></b> .....	<b>39</b>

**L**a réglementation de la comptabilité publique recouvre un domaine très vaste : on peut la définir comme l'ensemble des règles qui président à l'exécution du budget ainsi qu'aux contrôles sur la gestion des ordonnateurs et des comptables.

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique et la loi de finances du 23 février 1963 sont les textes de base de la réglementation de la comptabilité publique. Ils indiquent que les fonds publics sont soumis aux dispositions législatives et réglementaires, la réglementation concernant aussi la garde et la conservation des fonds privés déposés dans les caisses publiques.

Les règles de la comptabilité publique ont donc pour objet de déterminer les obligations et les responsabilités, d'une part des ordonnateurs des dépenses et des recettes publiques, d'autre part des comptables publics.

La réglementation pose deux règles fondamentales :

- la règle de la *séparation* des ordonnateurs et des comptables ;
- la règle de la *responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables*.

Le décret du 29 décembre 1962 précise en son article 1<sup>er</sup> le champ d'application de la réglementation :

- État : budget général, budgets annexes, comptes spéciaux ;
- EPN : EPA, EPSCP, EPIC (ou GIP) dotés d'agents comptables ;
- Collectivités territoriales et établissements qui leur sont rattachés, notamment les EPLE.

## Les principes fondamentaux

Les 62 articles de la 1<sup>re</sup> partie du décret du 29/12/1962, intitulée « Principes Fondamentaux », s'appliquent à tous les organismes publics : principe de séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable et de leur incompatibilité, droit de suspendre les paiements reconnu au comptable, droit de réquisition accordé aux ordonnateurs, attributions des comptables publics et contrôles qu'ils doivent exercer, principes fondamentaux de l'organisation de leur service,...

Des trois grands principes suivants, découlent toutes les autres règles :

- Principe de la distinction entre opportunité et régularité,
- Principe de la distinction entre ordonnateurs et comptables,
- Principe de la non-affectation des recettes aux dépenses.

## 1 – La distinction entre opportunité et régularité

Cette distinction est assez aisée :

- est régulier tout ce qui entre dans le cadre préconçu d'un plan, en ce qui nous concerne, le plan budgétaire ;
- est opportun tout ce qui est laissé à l'initiative de chacun.

Exemple : achat d'un matériel informatique

- ➔ quel matériel acheter (type, caractéristiques, marque,...) : opportunité
- ➔ comment payer : régularité. L'ordonnateur devra respecter certaines règles.

### Régularité au fond et régularité formelle

À la régularité au fond correspond la question : peut-on faire telle ou telle opération financière ?

À la régularité formelle correspond la question : comment peut-on ?

Quel est alors le rôle du comptable ?

- ➔ Son rôle est-il seulement de veiller à la production d'une pièce justificative régulière ?
- ➔ Est-il au contraire tenu de s'assurer que l'opération ne contrevient pas aux lois et règlements ?

Les textes ne sont malheureusement pas très explicites en la matière : le décret de 1962 n'établit pas de distinction entre régularité formelle et régularité au fond. Toutefois, pour les opérations des collectivités locales (et des EPLE), depuis les textes de décentralisation de 1982, en raison du caractère exécutoire des décisions des ordonnateurs, le comptable doit se limiter à un contrôle formel des pièces justificatives (voir plus loin cette notion) énumérées dans une nomenclature officielle.

## 2 – La distinction entre ordonnateurs et comptables

L'organisation des finances publiques en France est dominée par le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, exprimé par les textes successifs sur la comptabilité publique et en particulier par le décret de 1962 :

- l'article 3 édicte une exclusivité de compétences des opérations financières et comptables au profit des seuls ordonnateurs et comptables publics ;
- l'article 5 précise les attributions des ordonnateurs ;
- les articles 11 à 13 énoncent les compétences exclusives des comptables ainsi que les contrôles qu'ils doivent exercer avant paiement ou encaissement ;
- l'article 20 édicte une incompatibilité entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable.

Cette séparation est justifiée par les contrôles qu'ils exercent mutuellement, ainsi que par la distinction des tâches qui préserve cependant l'unité d'action financière.

Ce principe s'applique à l'ensemble des recettes et des dépenses mais souffre de certaines exceptions :

- recettes : régies de recettes, régies financières,...
- dépenses : fonds spéciaux, régies d'avances.

### 3 - La non-affectation des recettes aux dépenses

L'affectation signifie que telle "enveloppe" ou somme est destinée à faire face à telle dépense bien identifiée, selon deux acceptions :

- affectation de fonds : des fonds provenant de telle recette sont réservés au paiement d'une dépense déterminée ;
- affectation comptable : elle consiste à subordonner l'éventualité d'une dépense à l'éventualité d'une recette.

#### **Le principe de non-affectation des fonds**

Toutes les disponibilités d'un organisme public, quelle que soit leur origine, sont utilisées pour toutes les dépenses de cet organisme, quelle que soit leur nature.

Conséquence : Il ne peut y avoir *qu'un* compte caisse, *qu'un* compte de dépôts. L'article 43 du décret du 29/12/1962 prévoit que les fonds des organismes publics sont déposés au Trésor sauf dérogations autorisées par le ministre des finances.

#### **Exception : les ressources affectées.**

Doivent être enregistrées en comptabilité selon la technique des ressources affectées les opérations obéissant aux *trois critères* suivants :

- obligations réciproques entre l'établissement public et le bailleur de fonds formalisées par un contrat ou une convention ;
- l'établissement public doit prouver qu'il respecte ses engagements contractuels par la production d'un compte rendu financier certifié par l'agent comptable ;
- les sommes non employées pour la réalisation des obligations de l'établissement doivent être reversées au bailleur de fonds, sauf si celui-ci décide d'en laisser la libre disposition à l'établissement.

Nota : Dans les établissements publics d'enseignement, de plus en plus de fonds provenant de subventions sont affectés à des objets précis et répondent à ces critères.

# Les ordonnateurs et les comptables publics

Les deux principaux acteurs des recettes et des dépenses publiques ont chacun des compétences et des responsabilités propres.

## 1 – Les ordonnateurs

Est ordonnateur public de recettes ou de dépenses, toute personne ayant qualité au nom de l'État, d'une collectivité ou d'un établissement public, pour contracter, constater, liquider une créance ou une dette ou encore pour ordonner le recouvrement d'une créance ou le paiement d'une dépense.

On distingue les ordonnateurs principaux (les ministres pour l'État) et les ordonnateurs secondaires (les préfets). Dans les collectivités locales, l'ordonnateur est l'autorité exécutive (maire, président du conseil général ou régional). Les collectivités locales et les établissements publics ne disposent pas, en règle générale, d'ordonnateurs secondaires.

### Compétences

En matière de recettes :

- il constate les droits de l'organisme,
- il liquide les recettes,
- il émet les ordres de recettes destinés à assurer le recouvrement,
- il notifie ces ordres au comptable chargé du recouvrement.

En matière de dépenses :

- il engage et liquide les dépenses,
- il émet les ordres de dépenses,
- il les adresse, accompagnés des justifications nécessaires, au comptable chargé du règlement (le comptable « assignataire »),
- au cas où le comptable a suspendu le paiement, il peut le requérir par écrit et sous sa propre responsabilité.

Les ordonnateurs ont l'obligation de tenir une « comptabilité » que l'on appelle couramment comptabilité administrative ou comptabilité budgétaire.

### Responsabilité

Les ordonnateurs autres que les ministres encourent, conformément à l'article 9 du décret du 29/12/1962, une responsabilité « qui peut être disciplinaire, pénale et civile sans préjudice des sanctions qui peuvent leur être infligées par la cour de discipline budgétaire et financière ». Cette instance, instituée par la loi du 25 juillet 1948, n'est que rarement appelée à sanctionner des irrégularités budgétaires et financières commises par les ordonnateurs. Les ministres, qui encourent une responsabilité politique, ne peuvent être traduits devant la CDBF.

## 2 - Les comptables publics

Le décret du 29/12/1962 distingue différentes catégories de comptables publics et énonce leurs attributions.

Les comptables principaux rendent directement leurs comptes au juge des comptes, alors que les opérations des comptables secondaires sont centralisées par un comptable principal.

Les comptables directs du Trésor (principaux et secondaires) exécutent toutes les opérations de dépenses, de recettes et de trésorerie du budget de l'État. Les comptables des collectivités locales sont des comptables directs du Trésor.

Les comptables des EPN sont, en règle générale, nommés par arrêté conjoint du ministre du budget et du ministre de tutelle. Les comptables des EPLE sont nommés par le ministre de l'éducation nationale avec l'agrément du ministre des finances.

### La prise de fonction du comptable

Il est soumis aux obligations inhérentes à sa fonction : il prête serment devant la CRC dont « dépend » son premier poste et il est installé par le directeur de l'établissement en présence du TPG (ou de son représentant) du département.

Lors de son installation, il est procédé à la remise de service : la comptabilité du comptable sortant a été préalablement arrêtée et elle est remise au comptable entrant qui accepte ainsi de prendre à sa charge les opérations en cours. Il devient alors responsable des ordres de recettes restant à recouvrer.

Le procès-verbal de remise de service comprend le montant des comptes de disponibilités, la balance comptable, l'état de développement des soldes, des restes à recouvrer, des restes à payer.

La responsabilité du comptable entrant peut être mise en jeu à raison de la gestion de son prédécesseur pour les opérations prises en charge sans *réserves*. Ces réserves écrites et détaillées portent sur le recouvrement des recettes et les anomalies comptables ; elles se justifient par l'impossibilité pour le nouveau comptable de rectifier ou d'agir. Les réserves (cf. instruction DGCP du 8/1/2001 en ligne dans le Codex des EPLE) doivent être faites dans un délai de 6 mois après la prise de fonction. Ce délai peut être prorogé sur demande écrite et motivée adressée au comptable supérieur du Trésor (TPG).

### Attributions

Elles sont énoncées aux articles 11, 12 et 13 du décret du 29/12/1962. Les comptables publics sont seuls chargés de six attributions fondamentales :

- ① prise en charge et recouvrement des recettes,
- ② paiement des dépenses,
- ③ garde et conservation des fonds et valeurs,
- ④ maniement des fonds,
- ⑤ conservation des pièces justificatives,
- ⑥ tenue de la comptabilité.

Ils doivent exercer certains contrôles avant encaissement ou paiement :

— en matière de recettes :

- l'autorisation de percevoir la recette,
- dans la limite des éléments dont ils disposent, la mise en recouvrement des créances et la régularité des réductions ou des annulations des ordres de recettes,

— en matière de dépenses :

- la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué,
- la disponibilité des crédits,
- l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet,
- la validité de la créance (justification du service fait et exactitude des calculs de liquidation, intervention préalable des contrôles réglementaires et production des justifications),
- le caractère libératoire du règlement.

Ils doivent également contrôler, en matière de patrimoine :

- la conservation des droits, privilèges et hypothèques,
- la conservation des biens dont ils tiennent la comptabilité matière.

### **Responsabilité**

À la responsabilité pénale commune à tous les individus, à la responsabilité disciplinaire commune à tous les fonctionnaires, s'ajoute la *responsabilité personnelle et pécuniaire*, élément essentiel du statut du comptable public.

#### **Comptable de fait**

L'expression « comptable de fait » s'applique à quiconque détient ou manie des fonds ou des valeurs sans titre. La jurisprudence a dégagé les principaux éléments constitutifs d'une gestion de fait :

- caractère des deniers : publics ou réglementés
- le fait du maniement : accomplissement d'opérations (même sans caractère frauduleux)
- l'absence de titre légal : sans la qualité de comptable public.

Les gestions irrégulières entraînent pour leurs auteurs déclarés comptables de fait les mêmes obligations et responsabilités que les gestions patentes pour les comptables publics.

La responsabilité est liée aux fonctions attribuées au comptable et elle concerne ses propres opérations (*fait personnel*) mais aussi celles des comptables placés sous son autorité, des régisseurs, de ses prédécesseurs dans certains cas, des comptables de fait s'il a connu et toléré leurs agissements, de ses mandataires et enfin de ses subordonnés (*fait d'autrui*).

Le comptable public dont la responsabilité est engagée a l'obligation de verser sur ses deniers personnels une somme égale au déficit, à la perte de recette subie, au paiement irrégulier, à la valeur manquante, ... Il peut solliciter un sursis de versement, une remise gracieuse ou, dans certains cas, une décharge de responsabilité.

La responsabilité personnelle et pécuniaire d'un comptable public se trouve engagée dès lors qu'un déficit ou manquement en deniers ou valeurs a été constaté, qu'une recette n'a pas été recouvrée, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par la faute du comptable, l'organisme a dû procéder à l'indemnisation d'un autre organisme ou d'un tiers (loi de finances de 1963).

Elle est mise en jeu soit par le juge des comptes, soit par le ministre de tutelle, qui émet un ordre de versement à son encontre.

Si au terme de ces procédures, le comptable n'a pas obtenu une décharge ou remise de sa dette, il est définitivement constitué en débet pour la somme restant à sa charge et le recouvrement est poursuivi par toutes les voies de droit. Il est fait appel au cautionnement qu'a obligatoirement constitué le comptable, mais le cautionnement ne constitue une garantie que pour l'organisme public et non pour le comptable. C'est pourquoi il est recommandé de contracter une assurance dès la prise de fonction (cf. OE n° 17).

### **Organisation du service des comptables**

Elle est précisée par l'instruction générale du 16 août 1966, qui porte sur les points suivants :

- installation et remise de service,
- prestation de serment,
- constitution de cautionnement,
- accréditation,
- désignation de mandataires,
- intérim,
- mutation et cessation de fonctions,
- discipline générale et mesures de sécurité,
- incompatibilités.

# La comptabilité des organismes publics

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière destiné à fournir des renseignements de synthèse qui permettent d'orienter la conduite de l'établissement.

C'est un *système d'écriture conventionnel* dont la lecture informe sur les opérations se traduisant par un mouvement de valeur monétaire et mettant en relation des agents économiques, des administrations ou des entreprises.

## 1 – Généralités

☞ Objet de la comptabilité des organismes publics :

- décrire les opérations et en conserver la trace,
- contrôler ces opérations (ex : rapprochement avec les autorisations budgétaires),
- permettre aux autorités d'être très exactement informées, au moment où sont prises les décisions,
- permettre de mesurer l'efficacité de l'activité des services.

☞ Elle est organisée en vue de permettre :

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et de trésorerie,
- le calcul des coûts et prix de revient,
- la détermination des résultats annuels,
- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale.

☞ Il existe différentes catégories de comptabilités :

– La *comptabilité générale* : elle a pour objet de retracer :

- les opérations budgétaires,
- les opérations de trésorerie,
- les opérations faites avec les tiers,
- les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.

– La *comptabilité analytique*, fondée sur les données de la comptabilité générale, mais autonome. Son objet est double :

- faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus ou du prix de revient des biens et produits fabriqués,
- permettre le contrôle du rendement des services.

– Les *comptabilités spéciales* : elles peuvent être ouvertes en cas de besoin pour les matières, valeurs et titres.

☞ Trois règles à respecter :

– La règle de la gestion. La comptabilité est tenue par année et comprend :

- toutes les opérations rattachées au budget de l'année ;
- toutes les opérations de trésorerie et les opérations concernant les biens, les valeurs à émettre, faites au cours de l'année.

- L'obligation d'établir un compte. Les comptes sont arrêtés à la fin de chaque période d'exécution du budget et établis par le comptable.
- L'obligation pour le comptable de produire ce compte au juge des comptes. La reddition de compte est une charge de fonction et une obligation d'ordre public : le comptable n'ayant pas produit ses comptes dans le délai prévu peut se voir infliger une amende par le juge des comptes.

☞ Dans les établissements publics :

L'agent comptable tient la comptabilité générale et le cas échéant la comptabilité analytique. Il est également chargé de la comptabilité matière ou, s'il ne peut la tenir lui-même, il en exerce le contrôle.

À la fin de chaque exercice, l'agent comptable établit, pour l'exercice écoulé, un compte financier qui est visé par l'ordonnateur au vu de sa comptabilité administrative (engagements et ordonnancements des dépenses, ordonnancements des recettes). Il est soumis au conseil d'administration qui l'arrête après avoir entendu le comptable. Il est ensuite mis en état d'examen et transmis au juge des comptes.

## 2 – Les objectifs assignés à la comptabilité

La tenue de la comptabilité générale est obligatoire et s'effectue selon le *principe de la permanence des méthodes* (la cohérence des informations, la nécessité d'information interne et externe, la comparaison des documents annuels imposent une permanence dans l'application des règles et procédures). Elle est tenue par année selon le *principe de l'indépendance des exercices* mais toutes les évaluations des éléments du patrimoine sont fondées a priori sur l'hypothèse de la *continuité de l'exploitation*.

### Mémorisation

Toutes les opérations financières réalisées par l'établissement sont enregistrées dans sa comptabilité. Celle-ci sert à garder en mémoire et à conserver la trace des enregistrements.

### Information

Puisque la comptabilité est la mémoire d'un établissement, elle peut et doit fournir au prix d'un simple effort de classement et d'interprétation tous les renseignements sur sa situation financière ou sur sa gestion (montant des charges, montant des achats, état des créances sur clients...).

### Contrôle

#### Interne

À l'intérieur de l'établissement, il permet de se garantir contre les dysfonctionnements, de contrôler l'efficacité de l'exploitation, de déterminer la rentabilité de certains secteurs d'activité, de produire des états soumis au

contrôle du conseil d'administration (vote du compte financier notamment).

#### *Externe*

Les tiers en relation avec l'établissement peuvent connaître sa situation, sa solvabilité,...

Les comptes (regroupés dans le « compte financier ») sont soumis au contrôle juridictionnel de la Cour des comptes (ou chambre régionale des comptes) qui les juge.

Enfin, les administrations fiscales ou sociales peuvent vérifier la véracité des déclarations effectuées par l'établissement et, le cas échéant, procéder à des redressements.

#### **Prévision**

C'est un rôle très important qui trouve, en comptabilité publique, une application tout à fait directe dans les travaux de confection du budget.

Il existe, en outre, de plus en plus de véritables comptabilités prévisionnelles. Ce sont des programmes pluriannuels d'équipements, des plans de trésorerie, des plans de financement, qui constituent des outils de gestion efficaces et permettent à l'établissement de faire face à tout moment aux dépenses à payer.

#### **Principes fondamentaux**

Ils s'organisent autour de trois impératifs :

- La *prudence* : il s'agit de l'appréciation raisonnable des faits, afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat de l'établissement. Il résulte de ce principe qu'un produit non réalisé ne sera pas comptabilisé, alors qu'une charge seulement probable ou éventuelle doit être prise en compte.
- La *régularité* : c'est la conformité des enregistrements aux règles et procédures en vigueur.
- La *sincérité* : c'est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que tout responsable des comptes doit normalement avoir de la réalité, de la situation et de l'importance des opérations de l'établissement.

### **3 - Notions de compte et de plan comptable**

L'ensemble de l'activité d'un établissement donnera lieu, selon une périodicité définie et au moins en fin d'exercice, à la confection d'un *bilan* qui représente en quelque sorte le "résumé" des opérations de la période concernée.

Le bilan est un tableau qui enregistre :

- en partie droite appelée *Passif*: les ressources de l'établissement, constituées principalement de ses capitaux, ses dettes, ses résultats ;
- en partie gauche appelée *Actif*: Les avoirs de l'établissement ou emplois des ressources, parmi lesquels on trouve essentiellement ses biens immobilisés, ses créances, sa trésorerie.

De façon schématique le compte est représenté par la lettre « T » avec son nom ou numéro placé au dessus de la barre horizontale. On parle de « potence »

## Le compte

Dans la réalité, la conception d'un bilan met en œuvre des mécanismes complexes et il est impossible d'en dresser un après chaque transaction, ce d'autant plus que les opérations journalières sont nombreuses. Elles touchent des postes divers du bilan et sont le plus souvent enregistrées par des services différents (service dépense, service recette,...).

Il apparaît donc plus facile d'ouvrir pour chaque poste du bilan un « tableau » décrivant de manière autonome les différentes opérations comptables effectuées: il s'agit du compte.

### Le fonctionnement des comptes

Pour tous les comptes, les débits s'inscrivent dans la partie gauche et les crédits dans la partie droite.

Numéro du compte	
DÉBITS	CRÉDITS

### Fonctionnement des comptes de bilan – Comptes de classe 1 à 5

Les comptes de bilan sont ouverts et augmentent du côté où ils sont placés au bilan :

- Les comptes d'actif augmentent en débit et diminuent en crédit.
- Les comptes de passif augmentent en crédit et diminuent en débit.

Comptes d'actif
+   -

Comptes de passif
-   +

### Fonctionnement des comptes d'exploitation (ou de gestion) – Comptes des classes 6 et 7

Le plus généralement, les comptes de charges sont débités et les comptes de produits crédités.

Comptes de charges
+

Comptes de produits
+

À chaque rubrique ou poste du bilan correspond donc au moins un compte où sont enregistrés de façon chronologique les différents mouvements qui l'affectent.

### **Le plan comptable**

À chaque type d'établissement correspond une nomenclature comptable. Toutefois, afin d'éviter une dispersion dans les modalités d'enregistrement des flux financiers, le plan comptable impose une normalisation qui repose sur certains principes fondamentaux. Ainsi, la comptabilité générale est tenue selon un plan comptable qui s'inspire très largement du plan comptable général (pour les EPA) ou est conforme à celui-ci (pour les EPIC).

Le plan comptable comporte une table de comptes utilisant la classification décimale. Il prévoit un répertoire des comptes en dix classes numérotées de 0 à 9 (cadre comptable) et leur numérotation.

Classe 1	Comptes de capitaux
Classe 2	Comptes d'immobilisations
Classe 3	Comptes de stocks et en-cours
Classe 4	Comptes de tiers
Classe 5	Comptes financiers
Classe 6	Comptes de charges
Classe 7	Comptes de produits
Classe 8	Comptes spéciaux

Chaque classe (compte à 1 chiffre : classe 1, classe 2,...) est subdivisée en comptes de niveaux successifs numérotés de 0 à 9.

Chaque compte principal (compte à 2 chiffres) peut être subdivisé en comptes de plus en plus détaillés, identifiés par des numéros de trois, quatre ou cinq chiffres, voire plus.

On a ainsi, par exemple, dans la classe 1, les comptes principaux numérotés 10, 11, 12, etc. Chacun d'eux peut être subdivisé. Prenons, par exemple, le compte 10 : il sera subdivisé en 101, 104, 105, 106, 108 et 109. De même le compte 101 sera subdivisé en 1011, 1012, 1013....

Dans les EPN, le compte principal à 2 chiffres (exemple 61) s'appelle le chapitre (la notion est différente dans les EPLE – cf. Budget).

Les comptes plus détaillés (à partir de 3 chiffres) sont simplement appelés comptes (exemples 6151, 6185, ...).

#### 4 – Le budget des établissements publics

Le budget est l'acte par lequel sont prévues (document prévisionnel) et autorisées (vote du conseil d'administration) les dépenses et recettes de l'organisme. Il est obligatoire et obéit aux principes généraux du droit budgétaire :

- ☞ *Annualité*: il est établi pour une année budgétaire, soit en règle générale du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre. Toutes les charges et tous les produits de l'exercice sont rattachés à l'exercice sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement.
- ☞ *Unité*: le budget englobe la totalité des charges et des produits de l'établissement. Il ne peut donc exister qu'un seul budget pour une même personne morale.
- ☞ *Universalité*: le budget doit décrire l'intégralité des charges et produits sans aucune contraction entre dépenses et recettes. Ce principe interdit l'affectation de recettes à des dépenses (toutes les recettes servent indistinctement à la couverture de l'ensemble des dépenses). Il connaît plusieurs dérogations : produits affectés à une destination précise, certaines subventions affectées à des actions particulières, les dons et legs.
- ☞ *Spécialité*: lorsqu'il est décidé de doter certains chapitres de façon limitative ou de procéder à un vote des crédits selon un niveau bien précis (par exemple, le chapitre), les crédits sont spécialisés. Les crédits ne peuvent alors être utilisés que pour les dépenses du chapitre concerné. La modification de crédits spécialisés ne peut intervenir qu'après un nouveau vote de l'assemblée délibérante.

Le budget est préparé et présenté par l'ordonnateur à l'organe délibérant qui le vote, autorisant ainsi l'ordonnateur à le mettre en œuvre.

#### L'élaboration du budget

La confection budgétaire repose sur un travail précis d'évaluation des dépenses et sur une estimation raisonnable des recettes pour l'exercice à venir.

On pourrait très "grossièrement" décrire la démarche suivante :

Pour les recettes :

- R : estimation du montant des diverses ressources de l'établissement (subventions, produits propres résultant de facturations selon une tarification ou un barème : procéder aux calculs en fonction de l'activité prévue, du nombre d'élèves pour un EPLE,...) selon les éléments connus au moment de la confection de façon à ne pas les surestimer.

Pour les dépenses :

- D1 : calcul du montant des dépenses obligatoires résultant d'engagements de l'établissement (baux, marchés publics, dépenses de personnel,...);
- D2 : évaluation des dépenses de fonctionnement indispensables à la vie normale de l'établissement (achats de fournitures et consommables, électricité, chauffage,...) à partir des dépenses des derniers exercices et en tenant compte d'une augmentation possible des prix, de l'évolution du niveau d'activité de l'établissement,...
- D3 : si  $R - D1 - D2$  laisse un solde disponible. Celui-ci permet alors de prévoir des dépenses qui résultent du choix propre de l'établissement selon la politique mise en place.

L'étape de confection budgétaire constitue, dans la vie de l'établissement, un moment privilégié pour procéder à un examen ou re-examen minutieux de ses engagements de dépenses, contrats,... et revoir les procédures de mise en concurrence ou celles à mettre en place, les marges de négociation existantes,...

Le niveau de vote (selon le statut de l'établissement et sa réglementation budgétaire et comptable) peut être fixé au chapitre, ce qui est la règle pour les EPLE. Dans ce cas les crédits ont donc :

- un *caractère limitatif* au niveau du chapitre,
- un *caractère évaluatif* au niveau des comptes plus détaillés.

L'ordonnateur l'exécute conformément au vote exprimé.

### **La présentation du budget**

Le budget d'un établissement public comprend une section de fonctionnement et une section d'investissement. Dans les EPLE, la section de fonctionnement est composée d'un service général comprenant plusieurs chapitres et éventuellement de services spéciaux.

- *Section de fonctionnement* : elle retrace l'ensemble des crédits de dépense et recette liés à l'activité courante de l'établissement.

On trouve donc les prévisions des dépenses en classe 6 et de recettes en classe 7 présentées de façon détaillée au niveau du compte le plus fin utilisé avec une totalisation par chapitre qui constitue le niveau de l'autorisation, lorsque le vote porte sur le chapitre.

- *Section d'investissement* : y figurent les crédits nécessaires à l'acquisition de biens durables inscrits au patrimoine de l'établissement. C'est sur cette section que l'équilibre général du budget est réalisé, par imputation de

l'excédent ou du déficit de la 1<sup>re</sup> section et après éventuel prélèvement sur le fonds de roulement, dans le cas où le total des dépenses est supérieur à l'ensemble des ressources de l'exercice.

**Modification du budget initial**

Lorsque le budget est voté par chapitre, le transfert de crédits d'un chapitre vers un autre ne peut intervenir que par une *décision budgétaire modificative* votée par le conseil d'administration.

# Les principales opérations des ordonnateurs et des comptables

Elles peuvent être regroupées en trois grandes catégories : les recettes, les dépenses et la trésorerie.

## 1 – Les opérations de recettes

Les recettes des organismes publics comprennent :

- les produits d'impôts, de taxes, de droits,
- les autres produits autorisés par les lois et règlements,
- les produits résultant de décisions de justice ou conventions.

Il est fait recette du montant intégral des produits sans contraction entre les recettes et les dépenses.

Pour certaines opérations, l'ordonnateur doit obtenir l'autorisation du conseil d'administration (aliénation de biens immobiliers, ventes de biens mobiliers excédant une certaine valeur, acceptation de dons et legs, émission d'emprunts). Dans ce dernier cas la délibération ne deviendra exécutoire qu'après approbation du ministre de l'économie et des finances.

### **Le recouvrement**

Le recouvrement incombe à l'agent comptable qui est tenu de faire diligence pour assurer le recouvrement des ordres qu'il a pris en charge et qui est seul compétent pour instruire les demandes de délais de paiement éventuelles. Les créances qui n'ont pas été recouvrées à l'amiable font l'objet d'états rendus exécutoires par l'ordonnateur (cf. OE n° 17).

Le recouvrement forcé des créances des organismes publics, diligenté par le comptable avec l'autorisation de l'ordonnateur, est en effet poursuivi par toutes les voies de droit en vertu d'un titre ayant force exécutoire. La mise en œuvre de poursuites par voie contentieuse doit être précédée d'une lettre de rappel adressée au moins 20 jours avant le 1er acte de poursuites. Cette lettre de rappel n'est pas un acte de poursuite et n'a donc pas d'effet sur l'interruption de la prescription.

Lorsque le débiteur est une collectivité territoriale ou un établissement public local, on pourra mettre en œuvre la procédure d'inscription et de mandatement d'office décrite à l'article L.232-1 du code des juridictions financières.

### **Le règlement**

Les règlements peuvent être faits :

- par versement d'espèces (contre délivrance d'un reçu sauf si le redevable reçoit des timbres, formules ou éléments justifiant à eux seuls le paiement),

- par remise de chèques postaux ou bancaires,
- par virement au compte ouvert au nom du comptable public,
- par remise d'effets de commerce pour les EPIC et en accord avec l'ordonnateur.

### **Opérations de l'ordonnateur**

– *Constatation des droits* de l'établissement : arrêté ou décision de subvention, convention, contrat avec un tiers, vente de produits, facturation de services, ... L'agent comptable aura à connaître les fondements juridiques de la recette qui détermineront la nature des pièces justificatives (nécessaire pour sa mission de visa) :

- facturation de prestations : remboursement des prestations et services fournis aux élèves, délibération fixant les tarifs
  - vente de produits
  - loyers : baux
  - décision de justice
  - dons et legs sans charges acceptés par le conseil d'administration (les dons et legs grevés de charges doivent être acceptés par décret du Conseil d'État)...
- *Liquidation des droits* : calcul du montant dû à l'établissement (application d'une tarification définie, ...) et émission d'une facture, vérification par rapport à l'arrêté ou la convention du montant à recevoir pour les subventions, ...
- *Émission du titre de recette* : établissement d'un ordre au compte budgétaire concerné (classe 1, 2 ou 7). Les ordonnateurs n'émettent pas de titre pour les créances dont le montant initial en principal est inférieur à un seuil fixé par décret (pour l'État, 30 euros – décret n°97-775 du 31 juillet 1997 modifié).

### **Opérations du comptable**

Pas de contrôle de l'opportunité, mais de la régularité des opérations.

– *Vérification* : visa du titre et des pièces justificatives jointes, vérification de la qualité de l'ordonnateur, de la liquidation, de l'imputation budgétaire, du débiteur, ...

Sanction du visa :

- les opérations sont conformes aux obligations réglementaires : visa, la prise en charge pourra être effectuée.
  - il existe des erreurs : suspension du visa ; contrairement à la dépense, il n'existe pas de « réquisition » pour les recettes.
- *Prise en charge comptable* : lorsque le visa est conforme, prise en charge (PEC) en comptabilité générale.

### Écritures comptables : (ex : recette de fonctionnement)

- La recette n'est pas encaissée lors de l'émission du titre :

Prise en charge	Débit c/ 41..	Crédit c/ 7
Encaissement par chèque ou virement	Débit c/ 515	Crédit c/ 41..
Encaissement en numéraire	Débit c/ 531	Crédit c/ 41..

- La recette a été encaissée avant émission du titre :

Encaissement par chèque ou virement	Débit c/ 515	Crédit c/ 471.
-------------------------------------	--------------	----------------

*L'encaissement est porté sur un compte d'attente approprié (471 : recettes à classer)*

Émission du titre

Prise en charge	Débit c/ 41.	Crédit c/ 7
Et	Débit c/ 471.	Crédit c/ 41.
Ou directement	Débit c/ 471.	Crédit c/ 7

Écriture comptable: Débit c/ 41      Crédit c/ Classe 1, 2 ou 7

— *Recouvrement* : opération d'encaissement en comptabilité générale

Écriture comptable: Débit c/ 5..      Crédit c/ 41..

*Versement supérieur au montant du titre :*

Le montant excédentaire est porté au compte des excédents de versements (EDV) : c/466.

— EDV > 8 euros : remboursement ou imputation sur autre dette.

— EDV < 8 euros : si le tiers, dûment informé, n'en fait pas la demande de remboursement expresse dans un délai de 3 mois, il reste acquis à l'établissement qui constate un produit exceptionnel (ou imputation éventuelle sur autre dette).

*Annulation ou réduction de recette :*

Tout ordre d'annulation ou de réduction de recette doit être dûment justifié par l'ordonnateur.

→ Avant la clôture de l'exercice: titre de réduction ou d'annulation

Titre recouvré	Débit c/ 7...	Crédit c/ 4664 (EDV)
----------------	---------------	----------------------

Titre non recouvré	Débit c/ 7...	Crédit c/ 41 (Cpte de PEC)
--------------------	---------------	----------------------------

→ Après la clôture de l'exercice : émission d'un mandat

Titre recouvré	Débit c/ 658.	Crédit c/ 4664 (EDV)
----------------	---------------	----------------------

Titre non recouvré	Débit c/ 658..	Crédit c/ 41 (Cpte de PEC)
--------------------	----------------	----------------------------

À la fin de chaque exercice au moins, le comptable doit établir un *état des recettes à recouvrer* (RAR). C'est la liste de l'ensemble des débiteurs qui ne

se sont pas encore totalement acquittés de leur dette (titres non soldés). Le montant total de cet état doit être identique au solde du compte de tiers de prise en charge :

Solde débiteur c/ 41. (débits - crédits) = Montant de l'état des RAR

### **Remise gracieuse et admission en non valeur**

La remise gracieuse éteint la dette : c'est une décision fondée sur un état de gêne du débiteur, prise par le conseil d'administration, après avis conforme du comptable, ou par l'ordonnateur en fonction du seuil fixé par le CA.

L'admission en non valeur concerne les créances dont le recouvrement ne peut être effectué en raison de l'insolvabilité ou de l'absence des débiteurs. Elle ne dégage pas la responsabilité du comptable qui doit reprendre les poursuites si le débiteur « revient à meilleure fortune ».

La **compensation**, prévue aux articles 1289 et suivants du code civil, s'exerce entre deux personnes qui ont entre elles des dettes réciproques également liquides et exigibles. L'agent comptable d'un établissement public est dans l'obligation d'invoquer à l'encontre d'un débiteur privé la compensation légale, lorsqu'elle est juridiquement possible. Cette procédure fait partie des diligences "adéquates, complètes et rapides" dont l'absence serait susceptible d'entraîner la mise en cause de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Toutefois, en raison du principe de l'insaisissabilité des fonds publics, la compensation n'est pas opposable aux organismes publics, qui ne peuvent pas non plus faire l'objet de voies d'exécution.

L'ANV s'applique également aux créances pour lesquelles l'ordonnateur a refusé son autorisation d'exercer des poursuites.

### **La prescription**

- La prescription relative à l'émission des titres : prévue par le code civil, elle concerne l'ordonnateur en fixant un délai pour émettre le titre. Le comptable vérifie que le titre qui lui est présenté n'est pas frappé par cette prescription.
- La prescription relative au recouvrement : l'action du comptable se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recettes (article L.1617-5 du CGCT).

Attention : la responsabilité du comptable peut être mise en jeu par le juge des comptes pour des créances non encore prescrites, mais dont le montant est devenu « manifestement irrécouvrable », du fait de l'absence de diligences « adéquates, complètes et rapides ».

## 2 – Les opérations de dépenses

Les dépenses des organismes publics doivent être prévues à leur budget et être conformes aux lois et règlements. Avant d'être prises en charge et payées par les comptables, les dépenses sont engagées, liquidées et, en règle générale, mandatées par les ordonnateurs.

### L'engagement

C'est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. On distingue :

- l'engagement juridique, qui peut avoir différentes formes (marché public, bon de commande, contrat de travail,...) ;
- l'engagement comptable, qui consiste à affecter une partie des crédits budgétaires à la réalisation d'une dépense donnée résultant d'un engagement juridique.

En matière de travaux, fournitures et services, après évaluation des besoins, le prestataire ou le fournisseur est choisi à l'issue d'une mise en concurrence (attention au respect des règles notamment en ce qui concerne les marchés publics).

Les engagements sont limités au montant des crédits et ne peuvent être effectués que lorsque le budget est devenu définitif. Ils doivent être retracés dans une ou des comptabilités (*comptabilité des engagements*).

### La liquidation

La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est faite au vu des titres et pièces établissant les droits acquis aux créanciers (fournitures livrées ou presta-

### LES PIÈCES JUSTIFICATIVES

Aucun paiement ne peut être fait sans pièce(s) justificative(s). De même, les ordres de recettes doivent être accompagnés des pièces justifiant la créance de l'établissement.

En effet, les articles 200 et 207 du décret de 1962 (article 1617–19 du CGCT pour les EPLE) disposent que les recouvrements et les paiements sont effectués par l'agent comptable sur ordre ou d'après les instructions de l'ordonnateur qui doit lui transmettre les pièces justificatives de la créance ou du service fait.

En règle générale, les justifications des opérations de dépenses des classes 1, 2, 6 et 7 sont constituées par des états liquidatifs, marchés, factures, contrats, conventions, baux,...

Les factures et mémoires sont produits en original et revêtus d'une mention attestant la réception des biens et fournitures ou l'exécution des prestations et services (attestation du service fait). Dans les EPLE, cette mention n'a dorénavant à être portée que sur les bordereaux récapitulatifs des mandats.

Il est nécessaire de se reporter aux textes relatifs à l'organisation financière de son établissement, et en particulier à la nomenclature des pièces justificatives, pour connaître de façon précise celles qui sont indispensables.

Pour les frais de déplacement et de mission : voir OE n° 16.

Le certificat administratif n'est pas à lui seul une pièce justificative. Il sert seulement à apporter des précisions ou explications à une pièce justificative.

tions effectuées conformément à la commande, application d'un tarif prévu,...).

Elle comporte deux aspects incombant à l'ordonnateur :

- la constatation du service fait (réalité de la dette)
- la liquidation proprement dite (montant de la dépense).

Ces deux opérations sont concrétisées par les pièces justificatives qui varient selon la nature des dépenses.

### **L'ordonnancement (ou mandatement)**

C'est l'acte administratif donnant, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'organisme au compte budgétaire concerné (classe 1, 2 ou 6).

L'ordonnancement est prescrit par l'ordonnateur. Il ne peut être effectué que lorsque le budget est effectif et dans la limite des crédits budgétaires.

### **Le paiement**

C'est l'acte par lequel l'organisme se libère de sa dette. Il est du ressort exclusif du comptable. Le paiement ne peut intervenir préalablement à :

- l'échéance de la dette,
- l'exécution du service demandé,
- la décision individuelle d'attribution de subvention ou allocation.

Des acomptes ou avances peuvent être consentis aux personnels et aux fournisseurs sous certaines conditions (exceptions à la règle du paiement après service fait).

Le paiement ne constitue pas une simple opération de caisse. Le rôle du comptable dépasse très largement cet aspect matériel de sortie de fonds. Il doit, avant de régler,

exercer des opérations de contrôle et ensuite s'assurer que le bénéficiaire du règlement a bien qualité pour donner un acquit régulier. Toutefois, il n'appartient pas au comptable de vérifier l'opportunité de la dépense : ses contrôles portent sur la régularité de l'opération.

*En tant que payeur*, le comptable doit exercer les contrôles suivants :

- qualité de l'ordonnateur ou de son délégué,
- disponibilité des crédits,
- exactitude de la liquidation,
- exacte imputation budgétaire selon nature de la dépense,

#### **La prescription**

Sont prescrites au profit des organismes publics dotés de comptes publics sous certaines conditions, toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de 4 ans à partir du 1<sup>er</sup> jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis (article 1<sup>er</sup> de la loi n°68-250 du 31 décembre 1968). Il existe 4 cas interruptifs et 2 suspensifs du délai de prescription (articles 2242 et suivants du code civil).

- validité de la créance : certification service fait, intervention préalable des contrôles réglementaires et production des justifications (nomenclature des pièces justificatives), visa du contrôleur financier le cas échéant, règles de prescription et de déchéance,
- caractère libératoire du règlement.

Ces contrôles doivent être faits rapidement, pour ne pas retarder le paiement. En cas de suspension de la prise en charge, l'ordonnateur en est avisé, ainsi que des éléments qui l'ont motivée.

☞ Prise en charge comptable : lorsque le visa est conforme, prise en charge en comptabilité générale.

Écriture comptable : Débit c/. Classe 1, 2 ou 6      Crédit c/ 40..

*En tant que caissier*, le comptable doit encore s'assurer que le règlement libère l'organisme de sa dette (acquit libératoire).

Conditions pour que le règlement soit libératoire :

- paiement au véritable créancier ou à son représentant qualifié ;
- règlement selon l'un des modes prévus par la réglementation :
- le virement : c'est le principe et le mode le plus courant ;
- le chèque sur le Trésor ;
- le chèque sur compte dépôts sous certaines conditions ;
- en espèces sous certaines conditions.

☞ Paiement (après vérification de l'existence de trésorerie) :

Écriture comptable : Débit c/ 40..      Crédit c/ 5.

#### Écritures comptables : (ex : charge de fonctionnement)

- ✓ La dépense n'est pas payée lors de l'émission du mandat :

*(ce qui est la règle générale et donc le cas le plus fréquent)*

Prise en charge	Débit c/ 6..	Crédit c/ 40..
Paiement par virement	Débit c/ 40..	Crédit c/ 515
Paiement en numéraire	Débit c/ 40..	Crédit c/ 531

- ✓ La dépense a été payée avant émission du mandat :

*(cas des dépenses avant ordonnancement)*

Paiement par virement      Débit c/ 472.      Crédit c/ 515

*Le paiement est porté sur un compte d'attente approprié (472 : dépenses à classer)*

Émission du mandat

Prise en charge	Débit c/ 6..	Crédit c/ 40.
Et	Débit c/ 40.	Crédit c/ 472.
Ou directement	Débit c/ 6..	Crédit c/ 472.

### *Annulation ou réduction de dépense*

➔ Avant la clôture de l'exercice : ordre de reversement (= mandat de réduction ou d'annulation)

Mandat payé Débit c/ 41..à recouvrer Crédit c/ 6

Mandat non payé Débit c/ 401. (cpte de PEC) Crédit c/ 6

➔ Après la clôture de l'exercice : émission d'un titre

Mandat payé Débit c/ 41..à recouvrer Crédit c/ 758.

Mandat non payé Débit c/ 401. (cpte de PEC) Crédit c/ 758.

À la fin de chaque exercice au moins, le comptable doit établir *un état des restes à payer* (RAP). C'est la liste de l'ensemble des créanciers qui ne sont pas encore réglés au 31 décembre de l'exercice (mandats non soldés). Le montant total de cet état doit être identique au solde comptable du compte de prise en charge :

Solde créditeur c/ 40. (Crédits - débits c/ 40.) = Montant de l'état des RAP

### **La réquisition de paiement**

Ce droit permet à l'ordonnateur de passer outre à la décision de suspension de paiement notifiée par le comptable sous réserve des dispositions propres à chaque organisme : le paiement est alors effectué sous la responsabilité de l'ordonnateur. L'ordre de réquisition doit être formulé par écrit et concerner un paiement bien identifié. Le comptable requis doit y déférer sauf dans les cas suivants :

- insuffisance de fonds disponibles,
- imputation incorrecte de la dépense,
- crédits insuffisants ou irrégulièrement ouverts,
- absence de justification du service fait,
- caractère non libératoire du règlement,
- absence de caractère exécutoire de l'acte (pour les collectivités), absence de visa du contrôleur financier (pour l'État et les EPN).

Le comptable qui défère à une réquisition doit en rendre compte immédiatement au juge des comptes. L'ordonnateur d'un EPLE en rend compte aux autorités de contrôle.

### **3 – Les opérations de trésorerie**

Elles sont constituées de :

- mouvements en numéraire,

- mouvements de valeurs mobilisables,
- mouvements de comptes de dépôts et de comptes courants.

Ces opérations intéressent également les comptes de créances et de dettes. Elles sont exécutées par les comptables publics spontanément, sur l'ordre des ordonnateurs, où à la demande de tiers qualifiés.

Les opérations de trésorerie sont décrites :

- par nature,
- pour leur totalité,
- sans contraction entre elles.

### **Obligation de dépôt au Trésor et dérogations**

Les organismes publics doivent déposer leurs fonds au Trésor. En outre, ces dépôts ne sont pas productifs d'intérêts.

Toutefois ces règles rigoureuses connaissent certaines atténuations. Pour les EPN, ce principe est énoncé par l'article 174 du décret du 29/12/1962. Le ministre des finances, sur demande présentée au directeur général de la comptabilité publique et si des conditions particulières de fonctionnement le justifient, peut autoriser les dépôts ailleurs qu'au Trésor.

En outre, les fonds libres représentant les excédents des exercices antérieurs, provenant des libéralités, du produit de l'aliénation d'un bien ou d'un emprunt non utilisé momentanément et les fonds dégagés par les amortissements des immobilisations non affectés à de nouveaux équipements peuvent être placés en valeur du Trésor, en valeurs d'État ou garanties par l'État.

## **4 – Quelques opérations particulières**

### **Comptabilité des ressources affectées**

Les opérations concernant les ressources affectées (répondant aux trois critères énoncés en page 6) doivent être enregistrées selon une technique spécifique.

Exemple : Convention = 100 – Acompte = 80 – Dépenses = 75

❶	Prise en charge convention signée	Débit c/ 4682	Crédit c/ 4686	100
❷	Réception acompte	Débit c/ 515	Crédit c/ 4682	80
❸	Réalisation des dépenses	Débit c/ 6...	Crédit c/ 401	75
		Débit c/ 515	Crédit c/ 515	75
Remise du rapport final pour un montant de 75				
❹	Émission de la recette	Débit c/ 4686	Crédit c/ 74..	75
❺	Reversement du solde inemployé (Ordre de paiement)	Débit c/ 4686	Crédit c/ 515	5
❻	Apurement prise en charge	Débit c/ 4686	Crédit c/ 4682	20

## Les opérations de fin d'exercice

Elle sont liées à deux principes essentiels :

- Principe des droits constatés : les droits (créances ou dettes) sont comptabilisés dès l'instant où ils naissent et non pas seulement à l'instant où ils se dénouent par un encaissement ou un paiement. L'application de ce principe est la règle générale en comptabilité publique.
- Principe de la patrimonialisation : la comptabilité devra décrire de manière fidèle, la situation des biens, des dettes et des créances, c'est-à-dire de tout le patrimoine de l'établissement.

**Rattachement à l'exercice des charges et produits :** toutes les charges et tous les produits se rapportant à un exercice doivent être comptabilisés au cours de l'exercice.

*Charges à payer :* comptabilisation des factures non parvenues alors que le service (livraison de marchandises ou fournitures, prestations de service) a bien été fait au cours de l'exercice.

Au 31/12/N	Mandats (pas de paiement)	Débit c/ 6...	Crédit c/ 408
En N+1	Ordre de paiement (+ mandat complémentaire si facture > prévision)	Débit c/ 408	Crédit c/ 515

OU

Extourne	Débit c/ 408	Crédit c/ 6...
Et nouveau mandat	Débit c/ 6...	Crédit c/ 401
Puis règlement	Débit c/ 401	Crédit c/ 515

*Produits à recevoir :* comptabilisation des produits correspondant à des droits acquis pendant l'exercice et pour lesquels les titres n'ont pas été émis.

Au 31/12/N	Titres	Débit c/ 418	Crédit c/ 7...
N+1	Extourne Et nouveau titre Puis recouvrement	Débit c/ 7... Débit c/ 411 Débit c/ 515	Crédit c/ 418 Crédit c/ 7... Crédit c/ 411

*Charges constatées d'avance :* technique s'appliquant aux charges intégralement payées en N alors qu'une part concerne l'exercice suivant.

Au 31/12/N	Réduction charge	Débit c/ 486	Crédit c/ 6...
Début N+1	Constat charge (mandat)	Débit c/ 6...	Crédit c/ 486

*Produits constatés d'avance :* technique utilisée lorsqu'un produit a été intégralement encaissé à la date d'échéance prévue et que le titre a été émis pour le montant total alors qu'une part de la recette concerne l'exercice suivant.

Au 31/12/N	Réduction recette	Débit c/ 7...	Crédit c/ 487
Début N+1	Constat recette (titre)	Débit c/ 487	Crédit c/ 7...

**Les amortissements:** constatation comptable de la dépréciation irréversible d'un élément de l'actif. Certaines immobilisations ne se déprécient pas et ne justifient donc pas d'être amorties (terrains,...).

Parmi les diverses techniques d'amortissement, la réglementation applicable aux établissements publics retient principalement celle de l'amortissement linéaire. Taux = 100 / Nbre d'années d'amortissement.

Débit c/ 681      Crédit c/ 28.. Montant = Valeur actif X Tx amortiss.

**Les provisions:** elles permettent d'enregistrer les dépréciations subies non irréversibles ou non définitives, ainsi que les risques et charges.

Exemple: Dépréciation d'un élément de l'actif

Débit c/ 681      Crédit c/ 29.. Prov. pour dépréciations immobilisations

Débit c/ 681      Crédit c/ 39.. Prov. pour dépréciations stocks

Débit c/ 681      Crédit c/ 59.. Prov. pour dépréciations éléments financiers

**Les stocks:** enregistrement comptable des variations de stock.

Exemple: Stock de marchandises

Annulation stock initial: Débit c/ 6037      Crédit c/ 37

Intégration stock final: Débit c/ 37      Crédit c/ 6037

## 5 – Les documents comptables

### Le livre journal (ou journal)

Ce document enregistre *chronologiquement* au jour le jour les opérations en une série d'écritures en partie double (Débit d'une part et Crédit d'autre part).

La tenue du journal est obligatoire.

*Exemple de présentation d'un journal*

N° d'ordre	N° compte débité	N° compte crédité	LIBELLE	DÉBIT	CRÉDIT
01	53	515	<del>-date-</del> caisse à compte Trésor ( <i>approvisionnement Caisse</i> )	3000	3000
02	401	515	<del>-date-</del> Fournisseur à compte Trésor ( <i>règlement d'un fournisseur/Virement</i> )	1000	1000

## Le grand livre

Il désigne l'ensemble des comptes tenus dans l'établissement et se présente sous la forme d'un registre, de feuillets mobiles ou de fiches.

L'enregistrement y est *analytique*. La nature des opérations et leur montant y sont décrits.

Il y a relation d'égalité entre les totaux des écritures du livre journal et les totaux des écritures du grand livre.

À titre d'exemple, le compte « Caisse » du grand livre aura la structure suivante :

DÉBIT				CRÉDIT			
N° Journal	DATE	LIBELLÉ	SOMME	N° Journal	DATE	LIBELLÉ	SOMME
01	01-01	Balance d'entrée (reprise bilan)	2000	02	15-05	Fournisseur	100
01	12-03	Approvis.	3000				

## COMPTE CAISSE

### La balance

La balance des comptes est un tableau donnant à une date déterminée la liste de tous les comptes mouvementés, classés par référence à la nomenclature comptable.

Pour chaque compte sont indiqués les totaux des débits et des crédits, les soldes débiteurs ou créditeurs.

L'égalité des totaux de la balance permet de vérifier la passation correcte des écritures en partie double.

C'est un précieux outil de *vérification* et également d'information.

*Exemple de balance provisoire :*

N° de Compte	LIBELLÉ	DÉBITS	CRÉDITS	SOLDES DÉBITEURS	SOLDES CRÉDITEURS
1068	Autres réserves (Exc Fonct)	-	157 000		157 000
16	Emprunt	-	100 000		100 000
2183	Matériel bureau et inf.	90 000	-	90 000	-
2184	Mobilier	80 000	-	80 000	-
32	Stocks - Approvisionnement	70 000	-	70 000	-
401	Fournisseurs	203 850	311 000	-	107 150
411	Clients	570 000	480 000	90 000	-
421	Personnel rémunér. dues	180 000	180 000	-	-
43	Sécurité sociale	100 000	100 000	-	-
515	Compte au Trésor	1 022 400	970 000	52 000	-
53	Caisse	15 300	14 000	1 300	-
607	Achats de marchandises	192 000	-	192 000	-
61	Services extérieurs	2 400	-	2 400	-
62	Autres services extérieurs	48 000	-	48 000	-
63	Impôts et taxes	2 000	-	2 000	-
641	Rémunérat. du personnel	200 000	-	200 000	-
645	Charges de sécurité sociale	80 000	-	80 000	-
66	Charges financières	8 200	-	8 200	-
741	Subventions fonctionnement	-	552 150	-	552 150
	<b>TOTAUX</b>	<b>2 864 150</b>	<b>2 864 150</b>	<b>916 300</b>	<b>916 300</b>

**TOTAL DES DEBITS = TOTAL DES CREDITS**

**TOTAL DES SOLDES DEBITEURS = TOTAL DES SOLDES CREDITEURS**

Les *documents de synthèse* sont établis au moins en fin d'exercice et plus souvent si nécessaire. Il s'agit de la balance générale des comptes du grand-livre, du bilan et du compte de résultat. La balance sera établie à chaque fin de mois, voire plus souvent si nécessaire.

**Se vérifier régulièrement**

Il est important pour le comptable de procéder à des vérifications régulières de ses enregistrements comptables, dont la fréquence s'apprécie par rapport au volume des opérations de l'établissement.

Rappelons que l'article 60 de la loi n°63-156 du 23 février 1963 portant loi de finances pour 1963 rend les comptables publics personnellement et pécuniairement responsables de la régularité des opérations qui leur incombent.

Le comptable doit aussi s'attacher à vérifier *la sécurité des circuits financiers* existant dans l'établissement, par exemple en organisant au sein de l'agence comptable une séparation entre les différentes phases des opérations (notamment vérifications / encaissement ou paiement).

La comptabilité est organisée pour comporter en elle-même les moyens d'être vérifiée rapidement, notamment en ce qui concerne les documents comptables qu'elle produit (voir page suivante).

### **Le compte financier**

À la fin de chaque exercice le comptable a l'obligation de préparer le compte financier, qui comprend :

- la balance définitive des comptes
- les états de développement par chapitre des recettes et dépenses
- le tableau récapitulatif de l'exécution du budget
- la balance des comptes de valeurs inactives
- le bilan
- le compte de résultat
- des états divers (actif, ressources affectées,...)

Avant confection du compte financier, le comptable procédera à toutes les vérifications nécessaires. Il convient également d'effectuer un rapprochement entre les montants pris en charge et le total des bordereaux d'émissions des mandats (BM), des titres (BT) et des réductions :

Total mouvements de l'exercice classe 1 + classe 2 + classe 6

= Montant total BM - Réductions émises

Total mouvements de l'exercice classe 1 + classe 2 + classe 7

= Montant total BT - Réductions émises

Le compte financier est signé par le comptable et par l'ordonnateur, qui atteste que les prises en charge sont conformes à ses émissions, puis soumis au vote du conseil d'administration avant d'être transmis aux autorités de contrôle et au TPG. Celui-ci procède à un examen des comptes et adresse ses éventuelles observations au comptable afin qu'il procède aux régularisations ou fournisse les explications, puis transmet le compte financier accompagné de ses observations et des réponses du comptable à la CRC.

### Quelques pistes (non exhaustives) pour se vérifier :

- Vérification des comptes à partir de la balance comptable (une vérification au minimum chaque fin de mois est souhaitable):
  - ◆ Vérification de son équilibre général.
  - ◆ Vérification du sens et des montants des comptes :
    - Sens du solde: sens conforme aux règles de fonctionnement du compte (Solde débiteur: comptes d'immobilisation 20, 21,... comptes de classe 6, comptes de classe 4 d'avances, de dépenses à régulariser c/425, c/472,... Solde créditeur: comptes de classe 7, c/471. recettes à régulariser,...).
    - Montant: pour certains comptes, comptes de classe 4 notamment la connaissance du détail des enregistrements composant le montant figurant à la balance s'avère indispensable. L'examen des mouvements d'un compte donné s'effectue avec l'extrait du grand-livre correspondant.
    - Rapprochement du solde du compte 401.. avec état des restes à payer et du solde du compte 411.. avec état des restes à recouvrer.
    - Solde des comptes de tiers (425,471.. ,472.. , ...) : voir les raisons de la non régularisation des sommes figurant à ces comptes.
    - Solde du compte caisse à rapprocher du journal des opérations de caisse.
    - Solde du compte de dépôts au Trésor (c/515) à vérifier avec le solde « bancaire » et l'état de rapprochement bancaire.
- Rapprochement bancaire: procéder de façon régulière au rapprochement bancaire (rapprochement compte 515 avec relevés bancaires, élargement des mouvements enregistrés par la « banque ») et à l'édition (ou confection) de l'état correspondant.
- Caisse: vérifier l'encaisse réelle avec le solde débiteur du compte 531. Si les mouvements sont assez nombreux, procéder à des vérifications inopinées de la caisse.
- Procéder à l'apurement régulier des comptes d'attente (en classe 4) et vérifier les délais de régularisation.
- Régies (de recettes et/ou d'avances): les régies doivent faire l'objet de vérifications régulières de la part du comptable.
- Ressources affectées: vérifier les comptes 468xxx avec les états extra-comptables de suivi individuel des ressources affectées. Les ressources affectées doivent faire l'objet d'une attention particulière. En effet, l'établissement aura l'obligation de produire au bailleur des fonds un rapport sur leur emploi dont la partie financière devra être certifiée par le comptable.

# Le contrôle des ordonnateurs et des comptables publics

Ne seront abordées, ici, que les grandes lignes des différents contrôles, en insistant plus particulièrement sur le contrôle juridictionnel.

## 1 – Généralités

### Différents domaines où s'exerce le contrôle

- organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique
- organismes assumant la gestion d'un service public sans être soumis aux règles de la comptabilité publique (organismes de sécurité sociale, EPIC non dotés d'agent comptable tel EDF,...)
- organismes de toute nature bénéficiant du concours financier d'une personne morale de droit public.

### Différents types de contrôles

- contrôles portant sur la conformité d'un acte ou d'une gestion par rapport aux règles de droit (contrôle de la régularité de la gestion)
- contrôles appréciant les principes d'une saine gestion (contrôle de la qualité de la gestion)
- contrôles par rapport à une norme économique.

### Différentes formes de contrôle

- d'après la nature des personnes contrôlées :
  - contrôle sur les ordonnateurs
  - contrôle sur les comptables
- d'après la nature des faits contrôlés
  - contrôle des recettes
  - contrôle des dépenses
- d'après le moment auquel intervient le contrôle
  - contrôle a priori
  - contrôle contemporain (en cours d'exécution)
  - contrôle a posteriori

Le critère temps déterminant dans ce cas s'apprécie, en finances publiques, par rapport à l'opération d'encaissement ou de décaissement effectif des fonds.

### Différents organismes chargés du contrôle

- *Contrôle administratif*: Contrôle exercé à l'intérieur de l'administration elle-même. Il est effectué par les supérieurs hiérarchiques, le ministre de l'économie et des finances, par l'intermédiaire des contrôleurs financiers

et de l'inspection générale des finances. C'est aussi le contrôle des comptables sur les ordonnateurs et à l'inverse des ordonnateurs sur les comptables.

– *Contrôle juridictionnel:*

Exercé par la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes sur les comptes des comptables publics. C'est également le contrôle de la Cour de discipline budgétaire et financière sur les opérations des ordonnateurs non élus.

– *Contrôle politique:*

C'est le contrôle des assemblées ou conseils.

On peut aussi distinguer:

- les contrôles sur pièces des contrôles sur place,
- les contrôles exhaustifs des contrôles par sondage ou épreuves.

## **2 – Le contrôle juridictionnel**

Le contrôle juridictionnel incombe principalement à la Cour des comptes, mais il existe plusieurs organismes chargés de ce contrôle:

- la Cour des comptes,
- les chambres régionales des comptes,
- les organismes associés.

### **La Cour des comptes**

Créée en 1807, la Cour des comptes comprend des magistrats, un parquet et des auxiliaires de vérification qui assistent les magistrats dans leurs travaux (fonctionnaires mis à la disposition de la Cour).

Le décret du 11 février 1985 distingue trois types d'attributions:

- les attributions juridictionnelles,
- les contrôles budgétaires et de gestion,
- le contrôle de la Sécurité sociale.

#### *A – Attributions juridictionnelles*

La Cour juge les comptes des comptables publics sauf ceux que la loi du 2 mars 1982 attribue, en premier ressort, aux chambres régionales des comptes (CRC).

Elle statue sur les appels formés contre les jugements prononcés à titre définitif par les CRC à la requête des comptables des collectivités ou établissements publics, du commissaire du gouvernement près la CRC ou du procureur près la Cour des comptes. La Cour juge également les comptes des personnes qu'elle a déclarées comptables de fait.

La Cour n'a pas juridiction sur les ordonnateurs (sauf ceux qu'elle aurait déclarés comptables de fait). Néanmoins, le juge financier doit s'assurer, à partir des

diverses comptabilités qu'il examine, du bon emploi des crédits gérés.

- La procédure devant la Cour est :

- inquisitoire : rôle très limité des parties. Il n'y a pas de demandeur et le défendeur n'a guère d'initiative (il doit rendre son compte et ne peut échapper à cette obligation).
- contradictoire : tout au long de la procédure et même au stade du jugement, le magistrat recueille les explications des comptables.

*Règle du double arrêt*: l'arrêt provisoire informe le comptable des charges retenues à son encontre et lui enjoint de rétablir la situation (régularisations, production de pièces manquantes, justification d'actes de poursuites,...). L'arrêt définitif infirme ou confirme l'arrêt provisoire selon les explications et justifications fournies.

- secrète : le secret concerne l'instruction et l'audience mais ne s'étend pas aux arrêts.
- écrite : les comptables ne comparaissent pas à l'audience. Tous les actes de la procédure sont écrits.

- Le jugement :

- *arrêt de quitus*: lorsqu'aucune disposition n'a été retenue à la charge du comptable, que les résultats ont été repris au compte suivant et que le comptable a satisfait à l'ensemble de ses obligations, la Cour lui donne décharge au titre de l'année considérée. Si cette gestion s'est terminée par une sortie de fonctions, elle lui donne quitus.
- *arrêt de débet*: lorsqu'un comptable dont la responsabilité a été engagée n'a pas satisfait aux dispositions d'un arrêt provisoire, la Cour le constitue en débet.

- Notification du jugement :

Les arrêts rendus sur les comptes de l'État et des EPN sont notifiés directement aux comptables intéressés par lettre recommandée avec accusé de réception. Ils sont également notifiés par le procureur général au ministre de l'économie et des finances et, lorsqu'ils concernent les comptables des EPN, aux ministres intéressés.

Les arrêts rendus sur les comptes des communes et des EPL sont adressés aux trésoriers-payeurs qui les notifient dans un délai de 15 jours aux comptables placés sous leur autorité. Ils sont également transmis par le ministre de l'économie et des finances aux préfets qui les notifient aux maires et administrateurs concernés.

- Appel sur un jugement définitif rendu par une CRC :

La Cour est juge d'appel pour les jugements définitifs rendus par les CRC. Elle peut statuer immédiatement au fond ou ordonner les mesures d'instruc-

tion nécessaires. Elle peut ordonner le sursis à exécution du jugement attaqué.

*B – Le contrôle budgétaire et de gestion :*

Ce contrôle reconnu à la Cour des comptes va au-delà du contrôle de la régularité et s'attache à analyser la gestion proprement dite.

Il s'applique :

- aux organismes soumis aux règles de la comptabilité publique,
- aux organismes non soumis aux règles de la comptabilité publique mais bénéficiant d'un concours financier, d'une subvention ou participation en capital de la part d'un organisme public.

La Cour dispose de moyens d'investigation étendus et pour que ces contrôles soient pleinement efficaces, des moyens de communication lui sont conférés.

*C – Le contrôle des institutions de Sécurité sociale :*

Tous les organismes de droit privé, jouissant de la personnalité civile et de l'autonomie financière, qui assurent la gestion d'un régime légalement obligatoire, sont soumis au contrôle de la Cour des comptes.

**Les chambres régionales des comptes**

La loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions a institué les chambres régionales des comptes. Elles ont deux grandes attributions :

- attributions juridictionnelles,
- contrôles budgétaires et de gestion.

Les CRC statuent en premier ressort, à titre provisoire ou définitif, sur les comptes des comptables des collectivités territoriales et de leurs établissements publics. Elles jugent également les comptes des personnes déclarées comptables de fait.

La procédure est similaire à celle décrite pour la Cour des comptes.

**Les organismes associés (pour mémoire)**

Certains organismes ont été créés pour assister la Cour des comptes dans ses attributions de contrôle financier :

- le comité central d'enquête sur le coût et rendement des services publics,
- la cour de discipline budgétaire et financière,
- le conseil des impôts.

Quelques mots sur la Cour de discipline budgétaire et financière :

Créée par la loi du 25 septembre 1948, modifiée par les lois du 31 juillet 1963 et 13 juillet 1971, elle est présidée par le premier président de la Cour des comptes assisté d'un président de section du Conseil d'État et comprend :

- deux conseillers d'État,

- deux conseillers maîtres à la Cour des comptes,
- le procureur général près la Cour des comptes assurant les fonctions du ministère public,
- des services de la Cour assurant le secrétariat.

En sont justiciables :

- les personnes appartenant au cabinet d'un membre du gouvernement,
- les fonctionnaires ou agents civils de l'État, des collectivités territoriales, de groupements ou syndicats de collectivités,
- les administrateurs ou agents soumis au contrôle de la Cour des comptes,
- les présidents de conseil régional, de conseil général, les vice-présidents et autres membres,
- les maires et sous certaines conditions les adjoints,
- les présidents de groupements ou syndicats de collectivités.

Infractions concernées :

- engagement de dépenses sans communication préalable au contrôleur financier,
- fausse imputation de dépenses pour dissimuler un dépassement de crédit,
- engagement de dépenses sans délégation de signature,
- infractions à la réglementation des marchés,
- infractions à la réglementation des acquisitions immobilières,...

La cour de discipline budgétaire et financière rend des arrêts soit d'acquiescement, soit de condamnation qui sont intégralement publiés au journal officiel.

## LEXIQUE FINANCIER ET COMPTABLE

**Mandat ou ordre de dépense:** ordre émis par l'ordonnateur et transmis, accompagné de justificatifs, au comptable pour règlement de la dette de l'établissement. C'est une pièce budgétaire (établie à un compte budgétaire de dépense: classe 1 ou 2 en investissement, classe 6 en fonctionnement).

**Ordre de reversement:** réduction de l'ordre de dépense émis lorsque celui-ci a été établi pour un montant supérieur aux droits effectifs du créancier.

**Titre ou ordre de recette:** ordre émis par l'ordonnateur constatant les droits de l'établissement à percevoir une somme et transmis, accompagné de justificatifs, au comptable pour être recouvré. C'est une pièce budgétaire (établie à un compte budgétaire de recette: classe 1 ou 2 en investissement, classe 7 en fonctionnement).

**Ordre de réduction ou d'annulation de recettes:** pièce émise pour redresser une erreur et visant à réduire ou à annuler le produit constaté.

**Bordereau de mandats, bordereau de titres:** document sur lequel sont récapitulés les mandats ou les titres émis (par lot). Chaque bordereau reprend le montant des émissions antérieures, le montant des émissions du bordereau lui-même et indique le total des émissions. C'est dorénavant sur ce document que l'ordonnateur atteste le service fait.

**Visa du comptable:** opérations de contrôle que doit obligatoirement effectuer le comptable sur les mandats et titres reçus de l'ordonnateur avant prise en charge.

**Prise en charge:** à l'agence comptable, c'est l'opération par laquelle le comptable enregistre en comptabilité la charge (il s'engage ainsi à la payer sous certaines conditions : existence de trésorerie, obtention de l'acquit libératoire...) ou la recette (il s'oblige ainsi à la recouvrer).

**Règlement:** opération de paiement des dettes de l'organisme, qui se matérialise par la réalisation de virements magnétiques des montants pris en charge.

**Recouvrement:** opération d'encaissement d'un produit. Un titre est dit «recouvré» lorsqu'il est entièrement encaissé.

**Acquit libératoire:** le comptable doit s'assurer que le paiement libère définitivement l'organisme de sa dette (paiement au véritable créancier selon l'un des modes prévus par la réglementation).

**Ordre de paiement:** pièce de débit de comptes hors budget (comptes de classe 4) émise soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative du comptable selon leurs compétences respectives.

– ordonnateur: régularisation en N+1 des charges à payer (régées en N au compte 408) lorsque la procédure d'extourne n'est pas employée,...

– comptable: retenues de garanties et oppositions, virements à ré-imputer,...

Il constitue une opération particulière et non un moyen habituel de règlement.

## Pour aller plus loin...

### Quelques ouvrages, publiés par :

- le CNDP : *Guide de la réglementation financière et comptable des EPLE, Guide juridique du chef d'établissement*
- l'Imprimerie nationale : *Plan comptable général, Instructions codificatrices*
- d'autres éditeurs : *La gestion financière des EPLE (Berger-Levrault), Guide de l'intendant (WEKA)*

### Quelques périodiques :

- Objectif Établissement, la revue financière de l'éducation
- La lettre d'information juridique du MJENR
- La revue du Trésor
- Revue française de finances publiques
- La lettre de la moderfie

### Quelques sites :

<http://idaf.plejade.education.fr> : les rubriques EPLE, Comptabilité, ...

<http://www.minefi.gouv.fr> : le bulletin officiel de la comptabilité publique, les marchés publics, ...

<http://www.colloc-minefi.gouv.fr> : site spécifique dédié aux finances locales

<http://www.legifrance.gouv.fr> : tous les codes (éducation, juridictions financières,...), le décret de 1962, les bulletins officiels,...

<http://www.moderfie.minefi.gouv.fr> : la nouvelle gestion publique

Objectif Établissement, *Cahiers détachables*, hiver 2004

**Comité de rédaction :** Marie Anne Lévêque, Evelyne Piffeteau, Paul Bouchet, Francine Dupouy, Olivier Hamourit

**Conception graphique :** Samia Ben Othman, Olivier Hamourit

**Documentation :** Jean Claude Boutet

Nous tenons à remercier particulièrement **Damien Thomas**, agent comptable du GIP Léonardo-Socrates, qui a bien voulu nous confier les supports des formations qu'il organise dans le domaine de la comptabilité publique et qui constituent l'essentiel de ces *Cahiers détachables*

Objectif Établissement, *Cahiers détachables*, hiver 2004