

***REFERENTIEL COMPTABLE  
DU RESEAU DES CHAMBRES DE  
METIERS ET DE L'ARTISANAT***

*2012*

# SOMMAIRE

<b>PARTIE 1</b> .....	11
<b>PRINCIPES ET NOMENCLATURE COMPTABLE</b> .....	11
<b>CHAPITRE 1</b> .....	12
<b>GENERALITES ET PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT</b> .....	12
1. Les objectifs de la comptabilité .....	12
2. Les principes comptables .....	12
3. La comptabilité des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.....	15
3.1. Une comptabilité spécifique au réseau des CMA .....	15
3.2. Le cadre comptable .....	15
3.2.1. Codification.....	15
3.2.2. Critères de classement.....	16
3.2.3. Les procédures d'enregistrement .....	17
<b>CHAPITRE 2</b> .....	18
<b>LA NOMENCLATURE COMPTABLE</b> .....	18
<b>PARTIE 2</b> .....	38
<b>LES COMMENTAIRES DE COMPTES</b> .....	38
<b>CHAPITRE 1</b> .....	39
<b>LES COMPTES DE LA CLASSE 1</b> .....	39
<b>COMPTE 10 - APPORTS, RESERVES ET FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR L'ETAT</b> ..	39
Compte 102 - Apports .....	39
Compte 104 - Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) .....	40
Compte 105 - Ecart de réévaluation .....	41
Compte 106 - Réserves .....	41
<b>COMPTE 11 - REPORT A NOUVEAU</b> .....	43
<b>COMPTE 12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (excédent ou déficit)</b> .....	44
<b>COMPTE 13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT</b> ..	44
<b>COMPTE 15 - PROVISIONS</b> .....	45
Compte 151 - Provisions pour risques .....	46
Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices .....	46
Compte 158 - Autres provisions pour charges.....	47
<b>COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES</b> .....	49
<b>COMPTE 18 - COMPTES DE LIAISON</b> .....	51
<b>CHAPITRE 2</b> .....	52
<b>LES COMPTES DE LA CLASSE 2 - LES IMMOBILISATIONS</b> .....	52
<b>LE CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS</b> .....	52
<b>COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b> .....	52
Compte 201 - Frais d'établissement .....	52
Compte 203 - Frais de recherche et de développement .....	53
Compte 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	54
Compte 206 - Droit au bail .....	55
Compte 208 - Autres immobilisations incorporelles .....	55
<b>COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b> .....	56
Compte 211- Terrains .....	57
Compte 212 - Agencements – aménagements des terrains.....	57
Compte 213 - Construction .....	57

Compte 214 - Construction sur sol d'autrui.....	58
Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillages.....	58
Compte 218 - Autres immobilisations corporelles .....	58
<b>COMPTE 23 - IMMOBILISATIONS EN COURS .....</b>	<b>58</b>
Compte 231- Immobilisations corporelles en cours .....	58
Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours .....	59
Compte 237- avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles .....	59
Compte 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles ..	59
<b>COMPTE 26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS .....</b>	<b>60</b>
Compte 261- Titres de participation .....	60
Compte 266 - Autres formes de participation.....	61
Compte 267- Créances rattachées à des participations .....	61
Compte 269 - Versements à effectuer sur titres de participation non libérés .....	61
<b>COMPTE 27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES.....</b>	<b>61</b>
Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété) .....	61
Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance).....	61
Compte 274 - Prêts.....	61
Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés .....	62
Compte 276 - Autres créances immobilisées.....	62
<b>COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS .....</b>	<b>63</b>
Compte 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles.....	64
Compte 281- Amortissements des immobilisations corporelles.....	64
Compte 28 Bis - Dépréciations des immobilisations - Amortissement pour ordre .....	64
<b>COMPTE 29 -DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS.....</b>	<b>64</b>
<b>CHAPITRE 3 .....</b>	<b>66</b>
<b>LES COMPTES DE LA CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS.....</b>	<b>66</b>
<b>CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS .....</b>	<b>66</b>
Comptabilisation (31 et 37).....	66
Comptabilisation (33, 34 et 35).....	66
Comptabilisation (39 - dépréciation des stocks et en cours).....	67
<b>CHAPITRE 4 .....</b>	<b>68</b>
<b>LES COMPTES DE LA CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS.....</b>	<b>68</b>
<b>COMPTE 40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES.....</b>	<b>68</b>
<b>COMPTE 41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES.....</b>	<b>70</b>
Compte 411 - Clients .....	70
Compte 416 - Clients douteux ou litigieux .....	70
Compte 418 - Clients - Factures à établir .....	70
Compte 419 - Clients créditeurs.....	71
<b>COMPTE 42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES .....</b>	<b>71</b>
Compte 421 - Rémunérations dues au personnel.....	71
Compte 422 - Œuvres sociales.....	72
Compte 423 - Elus.....	72
Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes.....	72
Compte 426 - Déplacements du personnel .....	72
Compte 427 - Personnel - Oppositions .....	72
Compte 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir.....	72
<b>COMPTE 43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX.....</b>	<b>73</b>
<b>COMPTE 44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES.....</b>	<b>74</b>
Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir.....	74
Compte 444 - Impôt sur les bénéfices.....	75
Compte 445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires.....	75
Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés .....	75

Compte 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir .....	75
COMPTE 45 - ASSOCIES .....	76
COMPTE 46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS.....	76
Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations.....	76
Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs .....	76
Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer.....	77
COMPTE 47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE .....	77
COMPTE 48 - COMPTES DE REGULARISATION .....	78
Compte 486 - Charges constatées d'avance.....	78
Compte 487 - Produits constatés d'avance .....	78
COMPTE 49 - DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS.....	78
Compte 491 - Dépréciation des comptes de clients .....	78
Compte 496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers .....	78
CHAPITRE 5 .....	79
LES COMPTES DE LA CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS.....	79
COMPTE 50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT .....	79
Compte 507- Bons du trésor et bons de caisse à court terme .....	79
Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées .....	79
COMPTE 51- BANQUE, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES.....	79
Compte 511-Valeurs à l'encaissement.....	79
Compte 512 - Banques .....	80
Compte 515 - Trésor .....	80
Compte 518 - Intérêts courus .....	80
COMPTE 53 - CAISSE .....	80
COMPTE 54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS.....	80
Compte 543 - Régies d'avances .....	81
Compte 545 - Régies de recettes.....	81
COMPTE 58 -VIREMENTS INTERNES .....	82
COMPTE 59 - DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS .....	82
Compte 590 - Dépréciation des valeurs mobilières de placement.....	82
CHAPITRE 6 .....	83
LES COMPTES DE LA CLASSE 6.....	83
COMPTE 60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS .....	83
Compte 601 - Achats stockés - matières premières .....	84
Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises).....	84
Compte 604 - Achats d'études et de prestations de services .....	84
Compte 606 - Achats d'approvisionnements non stockés .....	85
Compte 607 - Achats de marchandises .....	85
Compte 609 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats.....	85
COMPTE 61- SERVICES EXTERIEURS .....	85
Compte 611- Sous-traitance générale .....	86
Compte 612 - Redevance crédit-bail.....	86
Compte 613 - Locations .....	87
Compte 614 - Charges locatives et de copropriété .....	87
Compte 615 - Travaux d'entretien et de réparation .....	87
Compte 616 - Primes d'assurance.....	88
Compte 617 - Etudes et recherches.....	88
Compte 618 - Divers .....	88
Compte 619 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs .....	89
COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS .....	89
Compte 621- Personnel extérieur à l'établissement.....	90
Compte 622- Rémunération d'intermédiaire et honoraires.....	90

Compte 623 - Publicité, publications et relations publiques.....	91
Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnel.....	91
Compte 625 - Déplacements - missions - réceptions.....	92
Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications .....	92
Compte 627 - Services bancaires et assimilés .....	92
Compte 628 - Divers .....	92
Compte 629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs.....	93
<b>COMPTE 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES.....</b>	<b>93</b>
Compte 631- Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations.....	93
Compte 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations.....	94
Compte 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés .....	94
Compte 637- Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes).....	94
<b>COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL.....</b>	<b>95</b>
Compte 641 - Rémunération du personnel .....	96
Compte 645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance .....	97
Compte 647 - Autres charges sociales et prestations directes .....	97
Compte 648 - Autres charges de personnel .....	97
<b>COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE.....</b>	<b>98</b>
Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	98
Compte 653 - Indemnités versées aux représentants de la chambre.....	98
Compte 654 - Charges sur créances irrécouvrables .....	99
Compte 657- Charges spécifiques.....	99
Compte 658 - Autres charges de gestion courante.....	99
<b>COMPTE 66 - CHARGES FINANCIERES .....</b>	<b>100</b>
Compte 661 - Charges d'intérêts .....	100
Compte 664 - Pertes sur créances liées a des participations.....	100
Compte 665 - Escomptes accordés .....	100
Compte 666 - Pertes de change.....	100
Compte 667- Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement.....	100
Compte 668 - Autres charges financières .....	100
<b>COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES .....</b>	<b>101</b>
Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion.....	101
Compte 672 - Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs .....	102
Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés .....	102
Compte 678 - Autres charges exceptionnelles.....	102
<b>COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS .....</b>	<b>102</b>
Compte 681- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation .....	103
Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges financières .....	104
Compte 687 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges exceptionnelles.....	104
<b>COMPTE 69 - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET IMPOTS ASSIMILES.....</b>	<b>104</b>
Compte 695 - Impôts sur les bénéfices .....	104
<b>CHAPITRE 7 .....</b>	<b>105</b>
<b>LES COMPTES DE LA CLASSE 7.....</b>	<b>105</b>
<b>COMPTE 70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES .....</b>	<b>105</b>
Compte 706 - Prestations de service .....	106
Compte 708 - Produits des activités annexes.....	107
<b>COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKEE - VARIATION DE L'EXERCICE.....</b>	<b>107</b>

COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE .....	108
COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION .....	108
Compte 741 - Etat .....	110
Compte 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux.....	110
Compte 746 - Dons et legs .....	111
Compte 748 - Autres subventions d'exploitation .....	111
COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE.....	111
Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires.....	112
Compte 752 - Redevances des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ...	112
Compte 755 - Quote-part des bénéficiaires attribués .....	112
Compte 757 - Produits spécifiques .....	112
Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante .....	113
COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS .....	113
Compte 765 - Escomptes obtenus .....	113
Compte 766 - Gains de change .....	113
Compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement .....	113
Compte 768 - Autres produits financiers .....	113
COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS .....	114
Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion .....	114
Compte 772 - Produits sur exercices antérieurs.....	115
Compte 775 - Produits sur cessions d'éléments d'actif .....	115
Compte 777 - Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice .....	115
Compte 778 - Autres produits exceptionnels.....	115
COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS .....	115
Compte 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions .....	116
Compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers.....	116
Compte 787 - Reprises sur dépréciations et provisions - produits exceptionnels.....	116
COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES .....	116
Compte 791 - Transferts de charges d'exploitation .....	117
Compte 796 - Transferts de charges financières.....	117
Compte 797 - Transferts de charges exceptionnelles.....	117

## **PARTIE 3 .....**

### **OPÉRATIONS COMPTABLES SENSIBLES ET OPÉRATIONS DE DÉBUT / FIN D'ANNÉE .....**

#### **1<sup>ER</sup> THEME : .....**

#### **LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL, DES PRESTATIONS DE FORMATION ET DES INDEMNITES DES ELUS.....**

##### **CHAPITRE 1 .....**

##### **LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL.....**

##### **1. PERIMETRE .....**

##### **2. COMPTABILISATION DES SALAIRES ET DES INDEMNITES JOURNALIERES DE SECURITE SOCIALE.....**

##### **2.1. Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales.....**

##### **2.2. Comptabilisation des charges patronales .....**

##### **2.3. Comptabilisation des indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS) .....**

##### **3. EVALUATION ET COMPTABILISATION DES CONGES PAYES ET DES RTT .....**

3.1. Comptabilisation des congés payés et des RTT.....	121
3.2. Evaluation des congés payés à comptabiliser .....	122
3.3. Evaluation des RTT à comptabiliser .....	122
4. REMUNERATIONS DUES A LA DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE.....	122
5. PRINCIPE DE FONCTIONNEMENT DE L'ASSURANCE CHOMAGE ET DE SA COMPTABILISATION.....	123
6. PRINCIPE DE COMPTABILISATION DU COÛT DES LICENCIEMENTS .....	123
7. PRECISIONS SUR LES PRINCIPALES TAXES FISCALES ASSISES SUR LES SALAIRES.....	123
8. INDEMNITES VERSEES AU PERSONNEL DES ETABLISSEMENTS.....	124
1. Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent.....	124
2. Les indemnités servies lors du départ d'un agent .....	125
CHAPITRE 2 .....	126
LA COMPTABILISATION DES PENALITES .....	126
1. Pénalités sur marchés, contrats ou conventions .....	126
2. Pénalités pour paiement tardif.....	126
CHAPITRE 3 .....	127
LA SOUS-TRAITANCE DE LA FORMATION .....	127
PERIMETRE .....	127
CHAPITRE 4 .....	129
LES PRESTATIONS DE FORMATION.....	129
PERIMETRE .....	129
CHAPITRE 5 .....	131
LES FRAIS DES ELUS : INDEMNITES, FRAIS DE DEPLACEMENTS.....	131
1. PRINCIPE.....	131
2. PLAFONNEMENT DE L'INDEMNITE DE FONCTION DES MEMBRES DES BUREAUX DES CMA.....	131
3. TRAITEMENT SOCIAL DES INDEMNITES DES ELUS .....	133
4. TRAITEMENT FISCAL DES INDEMNITES DES ELUS.....	133
5. TAXE SUR LES SALAIRES .....	134
6. ENREGISTREMENT COMPTABLE.....	134
7. FRAIS DE REPRESENTATION .....	134
8. ENREGISTREMENT COMPTABLE.....	135
<b>2<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	136
<b>LA FISCALITE</b> .....	136
CHAPITRE 1 .....	137
LA TAXE D'APPRENTISSAGE .....	137
1. PERIMETRE .....	137
1.1. Comptabilité de l'Organisme Collecteur de Taxe d'Apprentissage .....	137
1.1.1 Enregistrement des sommes versées par les entreprises et les délégués.....	137
1.1.2 Frais de gestion et des intérêts produits par les sommes encaissées par les OCTA.....	138
1.1.3 Reversement au Trésor Public des fonds revenant au FNPAT .....	138
1.1.4 Répartition et reversement des fonds collectés aux établissements bénéficiaires ..	138
1.2. Comptabilité de l'organisme délégué .....	138
1.3. Comptabilité des établissements bénéficiaires de la taxe d'apprentissage (CFA).....	139
CHAPITRE 2 .....	140
LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE METIERS .....	140
1. REPARTITION DU DROIT FIXE.....	140
2. PROCEDURE DE TRANSMISSION DES DELIBERATIONS AUX SERVICES FISCAUX.....	140

2.1. Concernant le droit fixe.....	140
2.2. Concernant le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises.....	140
3. ENREGISTREMENT COMPTABLE DES FLUX ISSUS DE LA TAXE .....	140
<b>CHAPITRE 3</b> .....	143
<b>LA SITUATION FISCALE DES CMA</b> .....	143
1. RAPPEL : NATURE JURIDIQUE DES CMA.....	143
2. SITUATION FISCALE DES CHAMBRES DE METIERS AU REGARD DE LA TVA .	143
2.1. Rappel du mécanisme de la TVA .....	143
2.2. Champ d'application de la TVA dans les CMA .....	143
2.2.1. Principes généraux .....	143
2.2.2. Les activités hors champ de la TVA .....	144
2.2.3. Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées .....	144
2.2.4. Les activités soumises à TVA sur option.....	144
2.2.5. Les activités assujetties au cas par cas .....	144
2.3. Détermination du montant de la taxe déductible pour les assujettis partiels .....	145
2.4. La constitution de secteurs distincts d'activité .....	146
2.5. Traitement comptable de la TVA.....	146
2.6. Les règles de facturation .....	151
3. SITUATION FISCALE DES CMA AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES	
.....	151
3.1. Aspects juridiques .....	151
3.2. Technique comptable .....	152
4. BASE D'IMPOSITION A LA TAXE FONCIERE ET A LA VALEUR LOCATIVE DE LA	
TAXE D'HABITATION .....	152
4.1. Aspects juridiques .....	152
4.1.1. Condition tenant à la qualité de la personne occupant le logement .....	153
4.1.2. Caractère exclusif de l'affectation .....	153
4.1.3. Conditions tenant au logement.....	153
4.1.4. Modalités d'application.....	153
4.1.5. Obligations déclaratives.....	153
4.2. Aspect comptable.....	153
<b>3<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	154
<b>LES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION</b> .....	154
<b>4<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	158
<b>LES ACTIFS, LEURS AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS</b> .....	158
<b>CHAPITRE 1</b> .....	159
<b>LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES</b> .....	159
1. Définitions et généralités sur les actifs .....	159
1.1. Définition générale d'un actif .....	159
1.2. Précisions sur la notion de contrôle .....	159
1.3. Définition des immobilisations incorporelles et corporelles.....	159
1.4. Eléments devant figurer à l'actif du bilan d'une chambre de métiers et de l'artisanat.	160
2. COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET	
CORPORELLES.....	160
2.1. Critères généraux de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle	
.....	160
2.2. Comptabilisation par composants .....	161
3. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE.....	163
3.1. Principes à appliquer pour l'évaluation des immobilisations lors de la comptabilisation	
initiale.....	163



3.2. Modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières .....	165
4. EVALUATION DES IMMOBILISATIONS A LA DATE DE CLOTURE .....	165
4.1. Définitions.....	165
4.2. Mise en œuvre des dispositions d’amortissement des actifs.....	166
4.3. Mise en œuvre de dispositions sur les dépréciations .....	168
5. Information à donner dans l’annexe.....	171
<b>CHAPITRE 2</b> .....	172
<b>LES STOCKS</b> .....	172
DEFINITION .....	172
INVENTAIRE .....	172
EVALUATION.....	172
<b>5<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	173
<b>LES PASSIFS ET LE FINANCEMENT DE L’ACTIF</b> .....	173
<b>CHAPITRE 1</b> .....	174
<b>LES PASSIFS</b> .....	174
DEFINITION .....	174
COMPTABILISATION.....	175
EVALUATION.....	175
INFORMATION A FOURNIR DANS L’ANNEXE .....	176
<b>CHAPITRE 2</b> .....	177
<b>LE FINANCEMENT DE L’ACTIF :</b> .....	177
<b>CAS DES FINANCEMENTS RATTACHES A DES ACTIFS DETERMINES</b> .....	177
1. PERIMETRE .....	177
2. DEFINITION .....	177
3. COMPTABILISATION.....	177
4. REPRISE DU FINANCEMENT EN COMPTE DE RESULTAT.....	178
4.1. Si les actifs financés sont amortissables .....	178
4.2. Si les actifs financés ne sont pas amortissables .....	178
4.3. Exemple .....	178
4.4. Cas du financement d’immobilisations décomposées. ....	179
5. CONSEQUENCE LORS DE L’AMORTISSEMENT COMPLET D’UNE IMMOBILISATION .....	179
6. CONSEQUENCE DE LA SORTIE D’UNE IMMOBILISATION .....	179
7. TRAITEMENT DE LA REALISATION DE LA CONDITION RESOLUTOIRE.....	179
<b>6<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	180
<b>LES OPERATIONS PARTICULIERES</b> .....	180
<b>CHAPITRE 1</b> .....	181
<b>LES COMPTES DE LIAISON – LIAISON CFA/ORGANISME GESTIONNAIRE</b> .....	181
PERIMETRE .....	181
1. Définition .....	181
2. Le fonctionnement .....	181
Compte 181 - Compte de liaison des établissements.....	181
Compte185 - Opérations de trésorerie inter-services.....	182
<b>CHAPITRE 2</b> .....	183
<b>LES RELATIONS DES CHAMBRES AVEC DES ORGANISMES TIERS</b> .....	183
1. PERIMETRE .....	183
2. CONCOURS AUX ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES.....	183
3. PRESENCE D’ORGANISMES TIERS DANS LES LOCAUX DES CHAMBRES .....	184

4. ASSOCIATIONS FINANCEES PAR LES CHAMBRES.....	184
<b>7<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	185
<b>COMPTES ANNUELS ET COMPTE DE GESTION</b> .....	185
1. PERIMETRE .....	186
2. LES COMPTES DE GESTION ET LES COMPTES ANNUELS D'UN ETABLISSEMENT DU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT.....	186
2.1. Comptes annuels et comptes de gestion dans les textes en vigueur.....	186
2.2. Définition des comptes annuels .....	187
2.3. Périmètre des comptes annuels .....	188
2.4. Cadre de présentation des comptes annuels d'un établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat .....	188
2.4.1. Le bilan .....	188
2.4.2. Le compte de résultat .....	191
2.4.3. L'annexe.....	192
2.5. Précisions sur certains documents annexes au compte de gestion et compléments.....	197
3. PRINCIPES « D'AGREGATION » DES COMPTES .....	206
3.1. Agrégation des comptes des chambres et des CFA gérés en direct.....	206
3.2. Agrégation des comptes des chambres régionales et des conseils de la formation .....	206
3.3. Agrégation des comptes des différents établissements du réseau.....	206
<b>8<sup>EME</sup> THEME :</b> .....	208
<b>CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS</b> .....	208
<b>PARTIE 4</b> .....	216
<b>BASE DOCUMENTAIRE</b> .....	216
Textes généraux .....	217
Textes relatifs à la fiscalité.....	217
Textes relatifs à la comptabilité générale et à la comptabilité publique .....	218
Textes relatifs à la formation et au domaine social.....	218

# **PARTIE 1**

## **PRINCIPES ET NOMENCLATURE COMPTABLE**

# CHAPITRE 1

## GENERALITES ET PRINCIPES COMPTABLES APPLICABLES AU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT

*Les règles comptables applicables aux établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat (CMA) ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action ou du caractère particulier des opérations à retracer.*

### 1. Les objectifs de la comptabilité

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

- *de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;*
- *de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.*

*Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :*

- *le respect de principes ;*
- *une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;*
- *la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;*
- *l'utilisation d'une terminologie commune.*

*A cet effet, la comptabilité est tenue en français et elle doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :*

- *la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base ;*
- *la disponibilité des informations élémentaires et l'établissement, en temps opportun, d'états dont la production est prévue ou requise ;*
- *le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.*

*En comptabilité, on distingue deux principes d'enregistrement : la comptabilité de trésorerie et la comptabilité en droits constatés.*

*Les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat doivent appliquer le principe de la **comptabilité en droits constatés**, qui est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations de l'établissement. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement<sup>1</sup>.*

### 2. Les principes comptables

*Les principes énoncés ci-après visent les personnes physiques ou morales soumises à l'obligation légale d'établir des comptes annuels comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe. Chacun d'eux trouve son application dans les établissements du réseau.*

*L'article 47-2 de la Constitution dispose que : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. »*

*Les principes de régularité, de sincérité, et d'image fidèle sont généralement reconnus comme des principes comptables, même si l'image fidèle est parfois considérée plus comme un objectif que comme un principe.*

---

<sup>1</sup> Par exemple, une vente réalisée le 31 mars devra être enregistrée en comptabilité dès cette date même si l'encaissement des sommes dues intervient 2 mois plus tard.

### **Principe de l'image fidèle**

*L'image fidèle est la résultante des principes énumérés ci-dessous qui contribuent à refléter la réalité économique de l'établissement. Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à elle seule à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe.*

### **Principe de régularité**

*Ce principe énonce que la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur.*

### **Principe de sincérité**

*Selon ce principe, les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.*

### **Principe de spécialisation des exercices**

*Ce principe, appelé aussi principe d'autonomie ou d'indépendance des exercices, est lié au concept même de l'exercice comptable qui est normalement annuel. Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.*

### **Le principe de non compensation**

*Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. Toute compensation entre les comptes est interdite, sauf lorsqu'elle est explicitement prévue par les dispositions en vigueur.*

### **Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture**

*Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.*

### **Le principe de prudence**

*La prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'établissement. La prudence constitue l'un des critères de la fiabilité, qui est une des caractéristiques du principe de bonne information ci-dessous.*

### **Principe de continuité d'exploitation**

*Selon ce principe, l'établissement continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible. Toutes les évaluations des éléments du patrimoine sont liées à l'hypothèse de continuité d'exploitation.*

### **Principe de permanence des méthodes**

*La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence des règles et des procédures comptables. Elle est nécessaire à l'établissement de comparaisons entre exercices, de mesures d'évolution tendancielle, comme aux analyses de performance. Les modifications de conventions et de méthodes comptables ne doivent intervenir que si elles contribuent à une présentation plus fidèle des états financiers. Toute modification ayant une incidence importante sur le résultat doit être explicitée en annexe. Il convient, lors des changements de méthodes et d'estimations comptables et des corrections d'erreurs, de communiquer, avec les informations établies selon la nouvelle méthode, toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement.*

### **Le principe du nominalisme**

*Ce principe est également désigné sous les termes de « principe des coûts historiques » ou de « stabilité de l'unité monétaire ».*

*Il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Ce qui conduit donc à considérer que l'unité monétaire est une unité de mesure stable et qu'ainsi on peut additionner les euros de différentes époques.*

### **Principe de bonne information**

*Ce principe énonce que la comptabilité doit satisfaire les caractéristiques qualitatives suivantes :*

#### **→ l'intelligibilité :**

*L'information fournie dans les états financiers doit être immédiatement compréhensible des utilisateurs supposés avoir une connaissance raisonnable de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, qui doivent figurer dans les états financiers en raison de la pertinence de ces informations par rapport aux besoins de prise de décision.*

#### **→ la pertinence :**

*L'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs.*

*La pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative :*

*\* si, dans certains cas, la nature de l'information est à elle seule suffisante pour la rendre pertinente et ainsi apprécier les risques et les opportunités auxquels est confrontée l'entité, il s'agira de considérer, dans d'autres cas, non seulement la nature mais aussi l'importance relative de l'information ;*

*\* l'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgateion ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décision des utilisateurs.*

#### **→ la fiabilité :**

*Une information fiable est exempte d'erreur et de biais significatifs. Elle donne donc une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.*

*Pour être fiable, l'information doit répondre à plusieurs autres critères :*

*\* elle doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ;*

*\* elle doit être neutre, c'est-à-dire sans parti pris ;*

*\* elle doit être prudente, appréciant raisonnablement les faits de manière à ce que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués ;*

*\* l'information doit être exhaustive.*

### **3. La comptabilité des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat**

#### **3.1. Une comptabilité spécifique au réseau des CMA**

*La nomenclature du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat a été adaptée aux spécificités du réseau. Elle est applicable par l'ensemble des établissements à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.*

*Compte tenu de la sensibilité de certaines opérations, huit thèmes sont décrits dans la troisième partie du présent référentiel.*

#### **3.2. Le cadre comptable**

*La classification des comptes dans la nomenclature comptable du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.*

##### **3.2.1. Codification**

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

*La codification du plan de comptes permet :*

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

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

*La répartition des opérations par classes de comptes se distingue par deux groupes :*

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

- *classe 1 - comptes de capitaux (dotations, emprunts et dettes assimilées) ;*
- *classe 2 - comptes d'immobilisations ;*
- *classe 3 - comptes de stocks et en-cours ;*
- *classe 4 - comptes de tiers ;*
- *classe 5 - comptes financiers.*

*Les opérations relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :*

- *classe 6 - comptes de charges*
- *classe 7 - comptes de produits*

*Le numéro de chacune des classes 1 à 7 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.*

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

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

**Signification de la terminaison zéro :**

*Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans les comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8 (exemple : 410 « Clients et comptes rattachés » utilisé pour regrouper les comptes 411 à 418).*

*Le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsque aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer de niveau immédiatement supérieur. Les établissements peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans les comptes de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un (ou plusieurs) zéro(s) à sa droite (exemple : 50 « Valeurs mobilières de placement » ou 500 « Valeurs mobilières de placement »).*

*Toutefois, cette utilisation du zéro ne peut avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse.*

**Signification des terminaisons 1 à 8 :**

*Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont la même signification que celle des comptes à terminaison zéro.*

*Une liaison a été établie entre les comptes d'amortissement et de dépréciation au bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits (exemple : 65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante »).*

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

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

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

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

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

**Signification de la terminaison 9 :**

*Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les dépréciations de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59).*

*Dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de gestion, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant de 1 à 8 (exemple : 409 « Fournisseurs débiteurs » alors que le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » est normalement créditeur, ainsi que les comptes 401 et 408).*

### 3.2.2. Critères de classement

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

*C'est ainsi que la notion de « comptes rattachés » figurant dans le plan de comptes a pour but d'assurer le recensement de toutes les opérations se rapportant au même agent économique : par exemple, le compte 40 regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer ou, des factures non parvenues.*

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

- *au bilan : classement en fonction de la destination des biens dans l'établissement (immobilisations, stocks...). Lorsque les biens acquis ou produits par l'établissement ont une destination polyvalente (vente, location ou utilisation par l'établissement lui-même), en attendant un classement définitif (stocks ou immobilisations), leurs coûts sont inscrits initialement dans les comptes de charges et inventoriés dans les stocks. Leur transfert, le cas échéant, dans les immobilisations, est irréversible.*
- *dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.*



### 3.2.3. Les procédures d'enregistrement

*Pour que les comptes soient équilibrés, il est indispensable que pour chaque opération, un compte soit débité et l'autre crédité, selon une méthode appelée « partie double » qui permet de dégager de l'analyse des ressources et des emplois de l'établissement l'égalité suivante :*

$$\text{Biens} + \text{Charges} = \text{Dettes} + \text{Produits}$$

*Pour que cette égalité soit toujours respectée, il est nécessaire que les comptes de biens et de charges fonctionnent de la même manière et que les comptes de produits et de dettes fonctionnent également d'une manière identique mais inverse de la précédente.*

*A cet effet, il a été convenu que :*

- *les comptes de biens et charges (emplois) augmentent au débit et diminuent au crédit ;*
- *les comptes de dettes et de produits (ressources) augmentent au crédit et diminuent au débit.*

*Les modalités de comptabilisation des différentes opérations des établissements du réseau sont décrites de façon plus précise avec les commentaires de comptes.*

## CHAPITRE 2

### LA NOMENCLATURE COMPTABLE

<b>10 - APPORTS, RESERVES ET FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR L'ETAT</b>
102 - Apports
1021 - Dotation initiale
1025 - Dons et legs
1027 - Affectation
104 - Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)
1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
10411 - Droit additionnel supplémentaire
10418 - Autre
1049 - Reprises en compte de résultat (solde débiteur)
10491 - Droit additionnel supplémentaire
10498 - Autre
105 - Ecart de réévaluation
1052 Ecart de réévaluation libre
106 Réserves
1061 - Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser
1068 - Réserves (facultatives)
1069 - Dépréciation de l'actif (compte ouvert au plus tard jusqu'au 31/12/2016)
<b>II - REPORT A NOUVEAU</b>
110 - Report à nouveau (solde créditeur)
119 - Report à nouveau (solde débiteur)
<b>12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (excédent ou déficit)</b>
120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)
129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)
<b>13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT</b>
134 - Financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)
1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
13412 - Région
13413 - Départements
13414 - Communes et groupements de communes
13416 - Union Européenne
13417 - Autres organismes (dont organisme gestionnaire)
134171 - Droit additionnel supplémentaire provenant de la chambre régionale
134178 - Autre
13418 - Divers
134181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
134182 - Taxes parafiscales ou fiscales
1349 - Reprises en compte de résultat (solde débiteur)
134912 - Régions
134913 - Départements
134914 - Communes et groupements de communes
134916 - Union Européenne

<i>134917 - Autres organismes</i>
<i>1349171 - Droit additionnel supplémentaire provenant de la chambre régionale</i>
<i>1349178 - Autre</i>
<i>134918 - Divers</i>
<i>1349181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage</i>
<i>1349182 - Taxe parafiscale ou fiscale</i>
<b>15 - PROVISIONS</b>
<i>151 - Provisions pour risques</i>
<i>1511 - Provisions pour litiges</i>
<i>1518 - Autres provisions pour risques</i>
<i>157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices</i>
<i>1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions</i>
<i>158 - Autres provisions pour charges</i>
<i>1581 - Provisions pour indemnité de départ en retraite</i>
<i>1588 - Autres</i>
<b>16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES</b>
<i>164 - Emprunts auprès des établissements de crédit</i>
<i>165 - Dépôts et cautionnements reçus</i>
<i>167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières</i>
<i>1674 - Avances de l'Etat</i>
<i>1678 - Avances d'autres collectivités publiques</i>
<i>168 - Autres emprunts et dettes assimilées</i>
<i>1688 - Intérêts courus</i>
<b>18 - COMPTES DE LIAISON</b>
<i>181 - Compte de liaison des établissements</i>
<i>185 - Opérations de trésorerie inter-services</i>
<b>20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>
<i>201 - Frais d'établissement</i>
<i>203 - Frais de recherche et de développement</i>
<i>205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</i>
<i>2053 - Logiciels</i>
<i>20531 - Logiciels acquis</i>
<i>20532 - Logiciels créés</i>
<i>2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</i>
<i>206 - Droit au bail</i>
<i>208 - Autres immobilisations incorporelles</i>
<b>21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>
<i>211 - Terrains</i>
<i>212 - Agencements - Aménagements de terrains</i>
<i>213 - Constructions</i>
<i>2131 - Bâtiments</i>
<i>2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions</i>
<i>214 - Constructions sur sol d'autrui</i>
<i>2141 - Bâtiments sur sol d'autrui</i>

<i>2145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui</i>
<i>215 - Installations techniques, matériel et outillage</i>
<i>2153 - Installations techniques</i>
<i>2154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage</i>
<i>218 - Autres immobilisations corporelles</i>
<i>2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers</i>
<i>2182 - Matériel de transport</i>
<i>2183 - Matériel de bureau et matériel informatique</i>
<i>21831 - Matériel de bureau</i>
<i>21832 - Matériel informatique</i>
<i>2184 - Mobilier</i>
<i>2188 - Matériels divers</i>
<b>23 - IMMOBILISATIONS EN COURS</b>
<i>231 - Immobilisations corporelles en cours</i>
<i>2312 - Terrains</i>
<i>2313 - Constructions</i>
<i>2314 - Constructions sur sol d'autrui</i>
<i>2315 - Installations techniques, matériel et outillage</i>
<i>2318 - Autres immobilisations corporelles</i>
<i>232 - Immobilisations incorporelles en cours</i>
<i>2325 - Logiciels</i>
<i>237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles</i>
<i>238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles</i>
<b>26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS</b>
<i>261 - Titres de participation</i>
<i>266 - Autres formes de participation</i>
<i>267 - Créances rattachées à des participations</i>
<i>269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés</i>
<b>27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES</b>
<i>271 - Titres immobilisés (droit de propriété)</i>
<i>272 - Titres immobilisés (droits de créance)</i>
<i>274 - Prêts</i>
<i>2743 - Prêts au personnel</i>
<i>2748 - Autres prêts</i>
<i>275 - Dépôts et cautionnements versés</i>
<i>2751 - Dépôts</i>
<i>2755 - Cautionnements</i>
<i>276 - Autres créances immobilisées</i>
<i>2761 - Créances diverses</i>
<i>2768 - Intérêts courus</i>
<b>28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS</b>
<i>280 - Amortissements des immobilisations incorporelles</i>
<i>2801 - Frais d'établissement</i>
<i>2803 - Frais de recherche et de développement</i>

<i>2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires</i>
<i>28053 - Logiciels</i>
<i>28058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires</i>
<i>2808 - Autres immobilisations incorporelles</i>
<i>281 - Amortissements des immobilisations corporelles</i>
<i>2812 - Agencements et aménagements de terrains</i>
<i>2813 - Constructions</i>
<i>28131 - Bâtiments</i>
<i>28135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions</i>
<i>2814 - Construction sur sol d'autrui</i>
<i>28141 - Bâtiments sur sol d'autrui</i>
<i>28145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui</i>
<i>2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage</i>
<i>28153 - Installations techniques</i>
<i>28154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage</i>
<i>2818 - Autres immobilisations corporelles</i>
<i>28181 - Installations générales, agencements, aménagements divers</i>
<i>28182 - Matériel de transport</i>
<i>28183 - Matériel de bureau et matériel informatique</i>
<i>28184 - Mobilier</i>
<i>28188 - Matériels divers</i>
<i>28 Bis – Dépréciations des immobilisations (amortissement pour ordre) (ouvert jusqu'au 31/12/2016 au plus tard)</i>
<i>281 Bis - Dépréciations des immobilisations corporelles</i>
<i>2812 Bis - Agencements et aménagements de terrains</i>
<i>2813 Bis - Constructions</i>
<i>2814 Bis - Constructions sur sol d'autrui</i>
<i>2815 Bis - Installations techniques, matériel et outillage à caractère pédagogique</i>
<i>2818 Bis - Autres immobilisations corporelles</i>
<i>28181 Bis - Installations générales, agencements, aménagements divers</i>
<i>28182 Bis - Matériel de transport</i>
<i>28183 Bis - Matériel de bureau et informatique</i>
<i>28184 Bis - Mobilier</i>
<i>28188 Bis - Divers</i>
<b>29 - DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS</b>
<i>290 - Dépréciation des immobilisations incorporelles</i>
<i>2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires</i>
<i>2906 - Droit au bail</i>
<i>2908 - Autres immobilisations incorporelles</i>
<i>291 - Dépréciation des immobilisations corporelles</i>
<i>2911 - Terrains</i>
<i>2912 - Autres immobilisations corporelles</i>
<i>293 - Dépréciation des immobilisations en cours</i>
<i>2931 - Immobilisations corporelles en cours</i>
<i>2932 - Immobilisations incorporelles en cours</i>

296 - Dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
297 - Dépréciation des autres immobilisations financières
2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
2974 - Prêts
29743 - Prêts au personnel
29748 - Autres prêts
2975 - Dépôts et cautionnements
2976 - Autres créances immobilisées
<b>CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS</b>
<b>31 - MATIERES PREMIERES ET FOURNITURES</b>
311 - Achats de denrées pour la restauration
312 - Matières d'œuvres
317 - Fournitures
<b>33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS</b>
331 - Produits en cours
335 - Travaux en cours
<b>34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES</b>
341 - Etudes en cours
345 - Prestations de services en cours
<b>35 - STOCKS DE PRODUITS</b>
355 - Produits finis
358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
<b>37 - STOCKS DE MARCHANDISES</b>
<b>39 - DEPRECIATION DES STOCKS ET EN-COURS</b>
391 - Dépréciation des matières premières et fournitures
393 - Dépréciation des en-cours de production de biens
394 - Dépréciation des en-cours de production de services
395 - Dépréciation des stocks de produits
397 - Dépréciation des stocks de marchandises
<b>CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS</b>
<b>40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES</b>
401 - Fournisseurs
4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
4017 - Retenues de garantie et oppositions
404 - Fournisseurs d'immobilisations
4041 - Fournisseurs – Achats d'immobilisations
4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
409 - Fournisseurs débiteurs
4091 - Avances et acomptes versés sur commandes
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
<b>41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES</b>

411 - Clients
4111 - Clients – Ventes de biens ou de prestations
4112 - Autres Clients
416 - Clients douteux ou litigieux
418 - Clients – Factures à établir
419 - Clients créditeurs
4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
4192 - Avances et acomptes reçus des autres clients
4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
<b>42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES</b>
421 - Rémunérations dues au personnel
4211 - Personnel titulaire et stagiaire
4212 - Personnel contractuel
4213 - Personnel vacataire
4214 - Personnel - allocations chômage dues
4215 - Autres personnels
422 - Œuvres sociales
423 - Elus
425 - Personnel - Avances et acomptes
426 - Déplacements du personnel
427 - Personnel – Oppositions
428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
4286 - Autres charges à payer
4287 - Produits à recevoir
<b>43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX</b>
431 - Sécurité sociale
437 - Autres organismes sociaux
4372 - Mutuelles
4373 - Caisses de retraites et prévoyances
4374 - Assurance chômage
4378 - Divers
438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
4382 - Charges sociales sur congés à payer
4386 - Autres charges à payer
4387 - Produits à recevoir
<b>44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES</b>
441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir
4411- Financements rattachés à des actifs (Subventions d'investissement)
44111 - Etat
44112 - Région
44113 - Département
44114 - Communes et groupements de communes

<i>44116 - Union Européenne</i>
<i>44117 - Autres organismes publics</i>
<i>44118 - Autres subventions d'investissement</i>
<i>4417 - Subventions d'exploitation</i>
<i>44171 - Etat</i>
<i>44172 - Région</i>
<i>44173 - Département</i>
<i>44174 - Communes et groupements de communes</i>
<i>44176 - Union Européenne</i>
<i>44178 - Autres organismes publics</i>
<i>4418 - Autres subventions d'exploitation</i>
<i>44182 - Conseil de la formation</i>
<i>44183 - Produits provenant de taxes parafiscales</i>
<i>44184 - Conseil national paritaire de la formation</i>
<i>44186 - Organismes professionnels</i>
<i>44187 - Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue</i>
<i>44188 - Autres</i>
<i>4419 - Avances sur subventions</i>
<i>444 - Impôt sur les bénéfices</i>
<i>445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires</i>
<i>4452 - TVA due intra-communautaire</i>
<i>4455 - TVA à décaisser</i>
<i>4456 - TVA déductible</i>
<i>44562 - TVA déductible sur immobilisations</i>
<i>445622 - TVA déductible sur immobilisations intra communautaires</i>
<i>44566 - TVA déductible sur autres biens et services</i>
<i>445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra communautaires</i>
<i>44567 - Crédit de T.V.A. à reporter</i>
<i>45672 - Sur achats intra-communautaires</i>
<i>4457 - TVA collectée par l'établissement</i>
<i>4458 - TVA à régulariser ou en attente</i>
<i>44583 - Remboursement de TVA sur le Chiffre d'affaires demandé</i>
<i>44584 - TVA récupérée d'avance pour régularisation</i>
<i>44586 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues</i>
<i>44587 - Taxes sur le chiffre d'affaires sur factures à établir</i>
<i>447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés</i>
<i>448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir</i>
<i>4486 - Autres charges à payer</i>
<i>4487 - Produits à recevoir</i>
<b>45 – ASSOCIES</b>
<i>455 – Associé SCI</i>
<b>46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS</b>
<i>462 - Créances sur cessions d'immobilisations</i>
<i>467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs</i>



4671 - Débiteurs divers
4672 - Créiteurs divers
4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat
4674 - Taxe d'apprentissage
46741 – Taxe d'apprentissage (organisme collecteur)
467410 - TA collecte FNDMA
467411 - TA collecte CDA
467412 - Quota concours financiers obligatoires
467413 - Quota subventions CFA / SA / écoles d'entreprises
467414 - Quota versements pré affectés
467415 - Quota versements non affectés
467416 - Hors Quota versements pré affectés barème
467417 - Hors Quota versements pré affectés hors barème
467418 - Hors Quota versements non affectés barème
467419 - Hors Quota versements non affectés hors barème
46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)
4675 - Fournitures acquises pour le compte des apprentis
4676 - Taxes, subventions, primes à recevoir
4677 - Subventions, primes à verser
4678 - Etablissements du réseau
46781 - Chambre de niveau régional
46782 - CMAD
46783 - APCMA
468 - Produits à recevoir et charges à payer
4686 - Charges à payer
4687 - Produits à recevoir
<b>47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE</b>
471 - Recettes à classer
472 - Dépenses à classer et à régulariser
<b>48 - COMPTES DE REGULARISATION</b>
486 - Charges constatées d'avance
487 - Produits constatés d'avance
<b>49 - DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS</b>
491 - Dépréciation des comptes de clients
496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers
<b>CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS</b>
<b>50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT</b>
507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées
5088 - Intérêts courus
<b>51 - BANQUES, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES</b>
511 - Valeurs à l'encaissement
5111 - Chèques bancaires à encaisser
5115 - Cartes bancaires à encaisser

5117 - Chèques impayés
5118 - Autres valeurs à encaisser
512 - Banques
515 - Trésor
518 - Intérêts courus
5186 - Intérêts courus à payer
5187 - Intérêts courus à recevoir
<b>53 - CAISSE</b>
531 - Caisse
<b>54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS</b>
543 - Régies d'avances
545 - Régies de recettes
<b>58 - VIREMENTS INTERNES</b>
<b>59 - DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS</b>
590 - Dépréciation financière des valeurs mobilières de placement
<b>CLASSE 6 - COMPTES DE CHARGES</b>
<b>60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS</b>
601 - Achats stockés - Matières premières
6011 - Achats de denrées pour la restauration
6012 - Matières d'œuvres
6017 - Fournitures
603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)
6031 - Variation des stocks de matières premières
60311 - Variation des stocks de denrées restauration
60312 - Variation des stocks de matières d'œuvre
60317 - Variation des stocks de fournitures
6037 - Variation des stocks de marchandises
604 - Achats d'études et prestations de services
6041 - Sous-traitance pédagogique
6042 - Sous-traitance action (hors pédagogique)
606 - Achats d'approvisionnements non stockés
6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie,...)
60611 - Electricité
60612 - Eau
60613 - Gaz
60614 - Carburants et lubrifiants
60615 - Combustibles
60616 - Matières d'œuvre
60618 - Autres fournitures non stockables
6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives
6067 - Fournitures et petits matériels pédagogiques
6068 - Autres matières et fournitures non stockées
60683 - Reproduction de cours
607 - Achats de marchandises

609 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
<b>61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTERIEURS</b>
611 - Sous-traitance générale
612 - Redevances de crédit-bail
6122 - Crédit-bail mobilier
6125 - Crédit-bail immobilier
613 - Locations
6132 - Locations immobilières
6135 - Locations mobilières
614 - Charges locatives et de copropriété
615 - Travaux d'entretien et de réparations
6152 - Sur biens immobiliers
6155 - Sur biens mobiliers
6156 - Maintenance
616 - Primes d'assurance
6161 - Primes d'assurance I,V,D (Incendie, vol, dégâts des eaux)
6162 - Primes d'assurance dommage construction
6163 - Primes d'assurance Véhicules
6164 - Primes d'assurance Responsabilité Civile
6166 - Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés
6168 - Primes d'assurance Divers
617 - Etudes et recherches
618 - Divers
6181 - Documentation générale
6183 - Documentation pédagogique
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
619 Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs
<b>62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS (en relation avec l'activité)</b>
621 - Personnel extérieur à l'établissement
6211 - Personnel intérimaire
6214 - Personnel mis à disposition ou prêté
6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire / du service distinct (CFA)
622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
6226 - Honoraires
6227 - Frais d'actes et de contentieux
6228 - Divers
623 - Publicité, publications, relations publiques
6231 - Annonces et insertions
6233 - Foires et expositions
6234 - Objets promotionnels
6236 - Catalogues et imprimés
6237 - Publications (dont publication CMA)
6238 - Divers (Pourboires, dons courants)
624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
6241 - Transports sur biens

6243 - Transports entre établissements ou services
6244 - Transports collectif des membres élus, associés, assimilés
6246 - Frais de regroupement apprentis, pré apprentis, autres stagiaires de la formation continue
62461 - Frais de regroupement apprentis
62462 - Frais de regroupement autres stagiaires de la formation continue
62463 - Frais de regroupement pré apprentis
6247 - Transports collectifs du personnel
6248 - Divers (dont voyage d'étude et à but éducatif)
625 - Déplacements, missions et réceptions
6251 - Déplacements du personnel
6252 - Déplacements des intervenants extérieurs
6253 - Frais d'inscription aux colloques
6254 - Déplacements des membres élus, associés ou assimilés
6255 - Frais de déménagement du personnel
6256 - Missions
62561 - Missions du personnel
62564 - Missions des élus
6257 - Réceptions
6258 - Frais de représentation
626 - Frais postaux et frais de télécommunications
6261 - Affranchissement
6262 - Frais de télécommunications
627 - Services bancaires et assimilés
6271 - Frais sur titres
6272 - Commissions et frais sur emprunts
6276 - Location de coffre
6278 - Autres frais et commissions
628 - Divers
6281 - Blanchissage
6282 - Formation continue du personnel de l'établissement
6283 - Frais de reproduction imprimé spécifiques
6284 - Frais de recrutement du personnel
6285 - Hébergement extérieur des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
6286 - Restauration extérieure des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
6287 - Bourses échanges Européens
6288 - Autres prestations extérieures diverses, concours divers
629 - Rabais, remises, ristournes obtenus
<b>63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES</b>
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (Administration des impôts)
6311 - Taxe sur les salaires
6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
6318 - Autres
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue

6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
6338 - Autres
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
63511 - Taxe d'habitation
63512 - Taxe foncière
63513 - Autres impôts locaux
6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
6353 - Impôts indirects
6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
6358 - Autres droits
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
6371 - FIPHFP
6378 - Taxes diverses
<b>64 - CHARGES DE PERSONNEL</b>
641 - Rémunérations du personnel
6411 - Salaire et appointements
64111 - Traitements du personnel titulaire et stagiaire
64112 - Traitements du personnel contractuel
64113 - Traitements du personnel vacataire
64114 - Traitements du personnel détaché
6412 - Congés payés du personnel
6413 - Primes et gratifications
64131 - Primes et gratifications du personnel titulaire et stagiaire
64132 - Primes et gratifications du personnel contractuel
6414 - Indemnités diverses
64141 - Indemnités diverses du personnel titulaire et stagiaire
64142 - Indemnités diverses du personnel contractuel
6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi et de retraite
64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel titulaire et stagiaire
641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
641712 - Allocations pour perte d'emploi
641713 - Indemnité de départ en retraite
64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel contractuel
641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
641722 - Allocations pour perte d'emploi
6418 - Autres rémunérations du personnel
64181 - Autres rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64182 - Autres rémunérations du personnel contractuel
645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
6451 - Cotisations à l'URSSAF
64511 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
64512 - Sur rémunérations du personnel contractuel
6452 - Cotisations aux mutuelles

<i>64521 – Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire</i>
<i>64522 - Sur rémunérations du personnel contractuel</i>
<i>6453 - Cotisations aux caisses de retraites</i>
<i>64532 - Pension civile</i>
<i>645321 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire</i>
<i>645322 - Sur rémunérations du personnel contractuel</i>
<i>64538 - Autres caisses de retraite</i>
<i>645381 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire</i>
<i>645382 - Sur rémunérations du personnel contractuel</i>
<i>6454 - Assurance chômage</i>
<i>6455 - Charges sociales sur congés à payer</i>
<i>6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux</i>
<i>64581 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire</i>
<i>64582 - Sur rémunérations du personnel contractuel</i>
<i>64586 - Participation aux charges de fonctionnement des CFA non gérés directement par la chambre</i>
<i>647 - Autres charges sociales et prestations directes</i>
<i>6471 - Prestations directes</i>
<i>64713 - Traitements et indemnités des personnels en congé longue durée, maladie prof. ou A.T</i>
<i>64718 - Autres prestations directes</i>
<i>6474 - Œuvres sociales</i>
<i>6475 - Médecine du travail</i>
<i>6478 - Divers</i>
<i>648 - Autres charges de personnel</i>
<i>6481 - Chèques déjeuner</i>
<i>6482 - Indemnité de transport</i>
<i>6488 - Autres charges de personnel</i>
<b>65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE</b>
<i>651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</i>
<i>653 - Indemnités versées aux représentants de la Chambre</i>
<i>6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus</i>
<i>6532 - Indemnité de présence versées aux membres élus</i>
<i>6533 - Indemnités de présence versées aux membres associés et assimilés</i>
<i>654 - Charges sur créances irrécouvrables</i>
<i>6541 - Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice</i>
<i>6542 - Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs</i>
<i>657 - Charges spécifiques</i>
<i>6571 - Elections</i>
<i>6572 - Subventions</i>
<i>65721 - Subventions aux CFA non gérés par la compagnie</i>
<i>65722 - Subventions aux chambres de métiers et de l'artisanat de niveau régional</i>
<i>65724 - Subventions aux chambres de métiers et de l'artisanat départementales</i>
<i>657241 Droit additionnel supplémentaire</i>
<i>657242 Etat</i>
<i>6572421 Ministère chargé de l'éducation nationale</i>

<i>6572422 Ministère chargé de l'artisanat</i>
<i>65724222 Initiation à la gestion</i>
<i>65724223 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>65724224 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>65724225 Formation professionnelle continue</i>
<i>65724226 Actions économiques</i>
<i>65724227 Opération de promotion commerciale</i>
<i>65724228 Divers</i>
<i>6572423 Autres ministères</i>
<i>657243 Région</i>
<i>6572431 Fonctionnement CFA</i>
<i>6572432 Aide à l'apprenti</i>
<i>6572433 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>6572434 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>6572435 Formation professionnelle continue</i>
<i>6572436 Actions économiques</i>
<i>6572437 Opération de promotion commerciale</i>
<i>6572438 Divers</i>
<i>657244 Département</i>
<i>6572441 Fonctionnement CFA</i>
<i>6572443 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>6572444 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>6572445 Formation professionnelle continue</i>
<i>6572446 Actions économiques</i>
<i>6572447 Opération de promotion commerciale</i>
<i>6572448 Divers</i>
<i>657245 Commune et groupement de communes</i>
<i>657246 Union Européenne</i>
<i>657248 Autres organismes publics</i>
<i>65728 - Subventions aux autres organismes</i>
<i>6573 - Bourses, récompenses</i>
<i>6578 - Autres charges spécifiques</i>
<i>658 - Charges diverses de gestion courante</i>
<i>6581 - Frais de gestion sur ressources affectées (APCMA)</i>
<i>65811 - Participation aux frais de l'APCMA</i>
<i>65813 - Participation au fonds de catastrophes naturelles</i>
<i>65814 - Participation au fonds de solidarité des Présidents</i>
<i>65815 - Indemnités compensatrices des anciens Présidents</i>
<i>6582 - Participation aux frais des chambres de niveau régional</i>
<i>65821 - Fonds de péréquation</i>
<i>65828 - Autres participations</i>
<i>6583 - Participation aux services communs</i>
<i>6584 - Caisse de secours aux artisans</i>
<i>6585 - Participation aux charges des services à comptabilité distincte (dont CFA)</i>

<i>6586 - Participation aux frais de la CMAD</i>
<i>65861 - Fonds de péréquation</i>
<i>658611 - Fonds de péréquation issus de l'APCMA</i>
<i>658612 - Fonds de péréquation issus de la chambre de niveau régional</i>
<i>65862 - Participation issue des ressources de fonctionnement affectées</i>
<i>6588 - Autres charges et participations diverses</i>
<b>66 - CHARGES FINANCIERES</b>
<i>661 - Charges d'intérêts</i>
<i>6611 - Intérêts des emprunts et des dettes</i>
<i>6615 - Intérêts des comptes courants</i>
<i>6618 - Autres charges d'intérêts</i>
<i>664 - Pertes sur créances liées à des participations</i>
<i>665 - Escomptes accordés</i>
<i>666 - Pertes de change</i>
<i>667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement</i>
<i>668 - Autres charges financières</i>
<b>67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES</b>
<i>671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion</i>
<i>6711 - Pénalités sur contrats ou conventions</i>
<i>6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales</i>
<i>6713 - Dons, libéralités</i>
<i>6714 - Créances devenues irrécouvrables</i>
<i>6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion</i>
<i>67181 - Rappels d'impôt (autres qu'impôts sur les bénéfices)</i>
<i>67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs</i>
<i>672 - Charges sur exercices antérieurs</i>
<i>675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)</i>
<i>6751 - Immobilisations incorporelles</i>
<i>6752 - Immobilisations corporelles</i>
<i>6756 - Immobilisations financières</i>
<i>678 - Autres charges exceptionnelles</i>
<b>68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS</b>
<i>681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation</i>
<i>6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations</i>
<i>68111 - Immobilisations incorporelles</i>
<i>68112 - Immobilisations corporelles</i>
<i>6815 - Dotations aux provisions d'exploitation</i>
<i>681511 - Provisions pour litige</i>
<i>681518 - Provisions pour autres risques</i>
<i>681572 - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions</i>
<i>681581 - Provisions pour indemnités de départ en retraite</i>
<i>681588 - Provisions pour autres charges</i>
<i>6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles</i>
<i>6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)</i>



686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
687 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles
<b>69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILÉS</b>
695 - Impôts sur les bénéfices
<b>CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS</b>
<b>70 - VALEURS DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES</b>
701 - Ventes de produits finis
703 - Ventes de produits résiduels
704 - Travaux
705 - Etudes
706 - Prestations de services
7061 - Redevances et droits
70611 - Contrats d'apprentissage
70612 - Inscription des droits d'examen
70618 - Autres redevances et droits
7062 - Restauration
7064 - Transports
7065 - Hébergements
7066 - Prestations d'enseignement
70661 - Contributions au SPI
70662 - Formation modulaire de courte durée
70664 - Formation qualifiante
70668 - Autres prestations d'enseignement
7067 - Prestations aux entreprises
70671 - Actions économiques
70674 - Actions relatives à l'emploi
70678 - Autres prestations aux entreprises
7068 - Prestations diverses
70681 - Foires et salons
70688 - Autres prestations diverses
707 - Ventes de marchandises
708 - Produits des activités annexes
7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7083 - Locations diverses
7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux
7088 - Autres produits d'activités annexes
<b>71 - PRODUCTION STOCKÉE (variation de l'exercice)</b>
713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
7133 - Variation des en-cours de production de biens
7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Variation des stocks de produits
<b>72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE</b>
724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)

725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)
<b>74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION</b>
741 - Etat
7411 - Ministère chargé de l'éducation nationale
74111 - Fonctionnement CFA
74112 - Restauration
74113 - Hébergement
74114 - Organisation des examens
74118 - Divers
7412 - Ministère chargé de l'artisanat
74122 - Initiation à la gestion
74123 - Actions relatives à l'apprentissage
74124 - Actions relatives à l'emploi
74125 - Formation professionnelle continue
74126 - Actions économiques
74127 - Opération de promotion commerciale
74128 - Divers
7418 - Autres Ministères
74181 - Ministère du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle
74182 - Fonds de la formation professionnelle
74188 - Autres
744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
7442 - Région
74421 - Fonctionnement CFA
74422 - Aide à l'apprenti
744222 - Restauration
744223 - Hébergement
744224 - Transport
744225 - Dapep et manuels scolaires
744228 - Autres aides
74423 - Actions relatives à l'apprentissage
74424 - Actions relatives à l'emploi
74425 - Formation professionnelle continue
74426 - Actions économiques
74427 - Opération de promotion commerciale
74428 - Divers
7443 - Département
74431 - Fonctionnement CFA
74433 - Actions relatives à l'apprentissage
74434 - Actions relatives à l'emploi
74435 - Formation professionnelle continue
74436 - Actions économiques
74437 - Opération de promotion commerciale
74438 - Divers

<i>7444 - Commune et groupements de communes</i>
<i>7446 - Union Européenne</i>
<i>7448 - Autres organismes publics</i>
<i>746 - Dons et legs</i>
<i>748 - Autres subventions d'exploitation</i>
<i>7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage</i>
<i>7482 - Subvention de l'APCMA</i>
<i>7483 - Produits provenant de taxes fiscales</i>
<i>7484 - Fonds de la CNPF</i>
<i>7485 - Participation de l'organisme gestionnaire aux services de comptabilité distincte (CFA)</i>
<i>7486 - Organismes professionnels</i>
<i>7487 - Subvention de la chambre de niveau régional</i>
<i>74871 - Subvention provenant de l'Etat portée par la chambre de niveau régional</i>
<i>748711 - Subvention issue du droit additionnel supplémentaire</i>
<i>748712 - Autres subventions provenant de l'Etat portées par la chambre de niveau régional</i>
<i>7487121 Ministère chargé de l'éducation nationale</i>
<i>7487122 Ministère chargé de l'artisanat</i>
<i>74871222 Initiation à la gestion</i>
<i>74871223 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>74871224 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>74871225 Formation professionnelle continue</i>
<i>74871226 Actions économiques</i>
<i>74871227 Opération de promotion commerciale</i>
<i>74871228 Divers</i>
<i>7487128 Autres ministères</i>
<i>74872 - Subvention provenant de la Région portée par la Chambre de niveau régional</i>
<i>748721 Fonctionnement CFA</i>
<i>748722 Aide à l'apprenti</i>
<i>748723 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>748724 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>748725 Formation professionnelle continue</i>
<i>748726 Actions économiques</i>
<i>748727 Opération de promotion commerciale</i>
<i>748728 Divers</i>
<i>74873 - Subvention provenant du Département portée par la Chambre de niveau régional</i>
<i>748731 Fonctionnement CFA</i>
<i>748733 Actions relatives à l'apprentissage</i>
<i>748734 Actions relatives à l'emploi</i>
<i>748735 Formation professionnelle continue</i>
<i>748736 Actions économiques</i>
<i>748737 Opération de promotion commerciale</i>
<i>748738 Divers</i>
<i>74874 - Subvention provenant d'une commune ou groupements de communes portée par la chambre de niveau régional</i>
<i>74876 – Subvention provenant de l'Union Européenne portée par la Chambre de niveau régional</i>
<i>74878 - Autres subventions provenant de la chambre de niveau régional</i>
<i>7488 - Autres</i>
<b>75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE</b>
<i>751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires</i>
<i>752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement</i>

755 - <i>Quote-part des bénéfices attribués</i>
757 - <i>Produits spécifiques</i>
7571 - <i>Taxe pour frais de chambres de métiers</i>
75711 - <i>Droit fixe</i>
75712 - <i>Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement du taux de 60% du produit du droit fixe)</i>
75713 - <i>Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (dépassant le taux de 60% du produit du droit fixe dans la limite de 90% de ce produit)</i>
7572 - <i>Redevances du répertoire des métiers</i>
7573 - <i>Péréquation reçue</i>
75731 - <i>Péréquation reçue de l'APCMA</i>
75732 - <i>Péréquation reçue de la Chambre de niveau régional</i>
7574 - <i>Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD</i>
7575 - <i>Droit additionnel des chambres de niveau régional (formation continue des chefs d'entreprises)</i>
758 - <i>Divers autres produits de gestion courante</i>
7581 - <i>Contribution aux déplacements des élus</i>
7582 - <i>Cession de guides, livres, annuaires, listes</i>
7584 - <i>Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage</i>
7588 - <i>Autres produits divers de gestion courante</i>
<b>76 - PRODUITS FINANCIERS</b>
761 - <i>Produits de participation</i>
762 - <i>Produits des autres immobilisations financières</i>
7621 - <i>Revenus des titres immobilisés</i>
7624 - <i>Revenus des prêts au personnel</i>
7628 - <i>Revenus des autres prêts</i>
763 - <i>Revenus des autres créances</i>
764 - <i>Revenus des valeurs mobilières de placement</i>
765 - <i>Escomptes obtenus</i>
766 - <i>Gains de change</i>
767 - <i>Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement</i>
768 - <i>Autres produits financiers</i>
<b>77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS</b>
771 - <i>Produits exceptionnels sur opérations de gestion</i>
7711 - <i>Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes</i>
7712 - <i>Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)</i>
7713 - <i>Libéralités reçues</i>
7714 - <i>Rentrée sur créances amorties</i>
7718 - <i>Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion</i>
772 - <i>Produits sur exercices antérieurs</i>
775 - <i>Produits des cessions d'éléments d'actif</i>
7751 - <i>Immobilisations incorporelles</i>
7752 - <i>Immobilisations corporelles</i>
7756 - <i>Immobilisations financières</i>
777 - <i>Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice</i>
7771 - <i>Droit additionnel supplémentaire</i>

<i>7772 - Autre</i>
<i>778 - Autres produits exceptionnels</i>
<b>78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS</b>
<i>781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions – Produits d'exploitation</i>
<i>7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles</i>
<i>78111 - Immobilisations incorporelles</i>
<i>78112 - Immobilisations corporelles</i>
<i>7815 - Reprises sur provisions d'exploitation</i>
<i>78151 - Reprises sur provision d'indemnité de départ en retraite</i>
<i>78158 – Autres reprises sur provisions d'exploitation</i>
<i>7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles</i>
<i>7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)</i>
<i>786 - Reprises sur dépréciations et provisions – Produits financiers</i>
<i>787 - Reprises sur dépréciations et provisions – Produits exceptionnels</i>
<b>79 - TRANSFERTS DE CHARGES</b>
<i>791 - Transferts de charges d'exploitation</i>
<i>796 - Transferts de charges financières</i>
<i>797 - Transferts de charges exceptionnelles</i>

## **PARTIE 2**

# **LES COMMENTAIRES DE COMPTES**

# CHAPITRE 1

## LES COMPTES DE LA CLASSE 1

Les comptes de la classe 1 regroupent l'ensemble des ressources dites « permanentes » d'un établissement. Il s'agit :

- des ressources externes constituées des apports, des financements d'actifs émanant de l'Etat ou d'organismes tiers (subventions d'investissement), des emprunts et dettes assimilées,
- des ressources internes constituées du résultat de l'exercice, du report à nouveau, des réserves,
- et des provisions pour risques et charges.

Le présent référentiel introduit la notion de « financement rattaché à un actif déterminé », notion qui se substitue à celle de « subvention d'investissement ». Ces financements rattachés à un actif déterminé seront comptabilisés dans une subdivision du compte 104 si le financeur est l'Etat ou du compte 134 si le financeur est une entité autre que l'Etat. Dès lors qu'ils pourront établir le lien entre le financement et le bien financé, les établissements devront procéder à un reclassement des sommes déjà comptabilisées soit au compte 102, soit au compte 13.

Pour plus de précisions, voir aussi le 5<sup>e</sup> thème « Les passifs et les financements de l'actif » de la partie 3 du présent référentiel.

### COMPTE 10 - APPORTS, RESERVES ET FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR L'ETAT

#### Compte 102 - Apports

1021 - Dotation

Ce compte retrace, au bilan d'entrée, les moyens en nature ou en espèces considérés **comme des apports initiaux en capital dont l'origine de financement n'est pas toujours précisée**.

Ce compte peut aussi être doté lorsqu'une reprise sur réserves est destinée à financer l'acquisition d'une immobilisation.

#### Technique comptable

Reprise sur réserves pour acquisition d'une immobilisation :

•Débit du compte 1068 - Réserves (facultatives)

•Crédit du compte 1021- Dotation

1025 - Dons et legs

Sont inscrits à ce compte, les apports en capital provenant d'organismes extérieurs à l'établissement (autres que l'Etat et la Région), les dons et legs, **durables et inaliénables, en nature ou en espèces** et destinés en général à des opérations d'investissement.

## 1027 - Affectation

Ce compte est destiné à enregistrer au passif du bilan **la contrepartie des biens faisant l'objet d'une attribution sous forme d'affectation** au profit de l'établissement. Le bien peut être mis à disposition à titre gratuit ou moyennant le versement d'une indemnité. La valeur retenue du bien est la valeur vénale en cas d'affectation définitive ou la valeur locative en cas d'affectation provisoire sans transfert de propriété.

### Technique comptable

Comptabilisation de l'attribution d'un bien sous forme de dotation ou d'un bien affecté (à sa valeur estimée de l'acte d'affectation) :

- Débit du compte de classe 2 concerné
- Crédit du compte 1027 Affectation

Fin de l'affectation :

- Débit du compte 1027 Affectation
- Crédit du compte de classe 2 concerné

Compte 104 - Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)

*Ce compte permet de comptabiliser les financements apportés par l'Etat pour contribuer à l'acquisition, par l'établissement, d'un actif bien identifié. Comme ils sont rattachés à des actifs déterminés, ces financements sont repris au compte de résultat au rythme de l'amortissement de ces actifs<sup>2</sup>.*

*Ce compte est crédité par le débit du compte 1021 « Dotation » lorsque celui-ci a enregistré des sommes qui correspondaient à des financements d'actifs par l'Etat (cf. le 5<sup>ème</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel)*

*Le compte 104 présente les subdivisions suivantes :*

- 104 - Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)
  - 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs
    - 10411 - Droit additionnel supplémentaire
    - 10418 - Autre
  - 1049 - Reprises en compte de résultat (solde débiteur)
    - 10491 - Droit additionnel supplémentaire
    - 10498 - Autre

### Technique comptable

*Comptabilisation du financement rattaché à un actif déterminé (subvention d'investissement) :*

- Débit du compte 441 - Etat et autres collectivités - Subventions à recevoir *si le financement est attendu*, ou d'un compte de trésorerie
- Crédit du compte 1041 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

*Amortissement du financement rattaché à un actif déterminé (subvention d'investissement) :*

- Débit du compte 1049 - Reprises en compte de résultat
- Crédit du compte 777 - Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice

*En fin d'amortissement, les comptes 1041 et 1049 sont soldés l'un par l'autre.*

---

<sup>2</sup> Sous réserve que les biens financés soient amortissables. S'ils ne sont pas amortissables, les financements demeurent au compte 104 pour leur montant initial.  
Référentiel comptable du réseau des CMA



## Compte 105 - Ecart de réévaluation

### 1052 - Ecart de réévaluation libre

Depuis le 1er janvier 1984, le Code de Commerce (article L 123-18) permet de procéder à la réévaluation libre des immobilisations figurant au bilan d'une entreprise.

Certaines chambres se sont inspirées de cette méthode par le passé.

Les opérations de réévaluation ont concerné **l'ensemble des immobilisations corporelles et financières** (à l'exclusion des stocks et valeurs mobilières de placement). Toutefois, il a été possible, si la réalité le confirmait, de ne réévaluer in fine que certains éléments et de ne retenir pour les autres éléments que la valeur comptable correspondant à la valeur actuelle.

**L'écart de réévaluation est égal à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable du bien à réévaluer.** La plus ou moins value dégagée à cette occasion ne constituant pas un élément du résultat, elle est inscrite au compte 105, poste spécifique pour les opérations de réévaluation ayant eu lieu.

L'amortissement d'un bien réévalué se poursuit selon le plan d'amortissement initialement décidé, la base de calcul de la dotation aux amortissements changeant et devenant la nouvelle valeur nette comptable du bien réévalué.

A compter de la mise en application de ce référentiel, il est demandé aux établissements de ne plus pratiquer de réévaluation libre des immobilisations<sup>3</sup>. Le compte 1052 continue d'être mouvementé pour l'amortissement des biens qui ont été réévalués (cf. ci-après) puis lors de la constatation de la sortie des biens réévalués.

#### Technique comptable

Constatation du complément d'amortissement (la dotation aux amortissements initialement prévue étant par ailleurs comptabilisée à la subdivision ad hoc du compte 68) pour les biens qui ont fait l'objet d'une réévaluation avant l'entrée en vigueur du présent référentiel

- *Débit 1052 Ecart de réévaluation libre*
- *Crédit subdivision concernée du compte 28*

Constatation de sortie d'un bien réévalué :

- *Débit 1052 Ecart de réévaluation libre*
- *Crédit du compte 28 concerné*

Pour la fraction de la valeur réévaluée non encore amortie.

#### *Compte 106 - Réserves*

Les réserves sont des excédents affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire votée en Assemblée Générale. Elles s'inscrivent au crédit du compte 106 avec les subdivisions suivantes :

---

<sup>3</sup> L'interdiction de la réévaluation libre a été retenue afin d'harmoniser et de faciliter les comparaisons et la remontée d'informations entre établissements.  
Référentiel comptable du réseau des CMA

1061 - Part de droit additionnel affectée à des investissements à réaliser à la date de clôture.

Lorsqu'une part du produit du droit additionnel est perçue afin de réaliser des investissements, une réserve doit être constituée. (Cf. technique comptable dans le chapitre 2 relatif à la Taxe pour Frais de Chambre de Métiers et de l'Artisanat du 2<sup>ème</sup> thème « La fiscalité » en partie 3).

1068 - Réserves (facultatives)

Sont enregistrés dans ce compte, les résultats conservés par l'établissement. Son solde présente **le montant cumulé de ces résultats**. Les réserves facultatives peuvent être affectées à l'apurement des déficits d'un établissement.

Des subdivisions peuvent être créées, après accord de l'APCMA, afin de préciser l'objet des réserves, notamment pour les Centres de Formation des Apprentis (CFA) qui isolent par nature leur résultat et effectuent des reprises sur réserves si nécessaire aussi par nature (restauration, hébergement, transport, etc.). Ces reprises sur réserves sont destinées à l'apurement d'une perte ou à l'acquisition d'immobilisation (cf. compte de dotation).

1069 - Dépréciation de l'actif

Jusqu'au 31 décembre 2016, ce compte peut être utilisé pour des constructions qui étaient en cours d'amortissement au 31 décembre 2011 lorsque l'établissement **ne pratique pas l'amortissement dit « réel budgétaire » d'un bien**. La circulaire du ministère chargé de l'artisanat du 10 décembre 1991, désormais abrogée, précisait en effet que seuls les immeubles administratifs et autres constructions pouvaient être amortis pour ordre.

Technique comptable :

Comptabilisation des amortissements pour ordre :

- Débit du compte 1069 - Dépréciation de l'Actif
- Crédit d'un compte 28 Bis - Dépréciation des immobilisations (amortissement pour ordre)

Sortie d'un bien immobilisé amorti pour ordre :

- Débit d'un compte 28 Bis - Dépréciation des immobilisations (amortissement pour ordre)
- Crédit du compte 1069 - Dépréciation de l'Actif
- Débit d'un compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actifs cédés
- Crédit du compte 2 correspondant

Si le bien fait l'objet d'une cession (exemple de cession sans TVA) :

- Débit d'un compte 5 de trésorerie pour la valeur du prix de cession
- Crédit d'un compte 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

Les amortissements pour ordre font l'objet d'un **régime transitoire durant 5 ans** : ils peuvent encore être pratiqués pendant 5 ans, c'est à dire au plus tard jusqu'au 31 décembre 2016, pour les biens existants et amortis pour ordre jusqu'au 31 décembre 2011.

La période transitoire de 5 ans signifie qu'il y a une date butoir pour la fin de ces dispositions. Elle ne signifie pas que l'amortissement comptable peut être introduit de manière progressive, sur plusieurs exercices, au sein d'une même chambre. En conséquence, si un établissement veut mettre fin à la technique de l'amortissement pour ordre avant le 31 décembre 2016, il devra le faire au cours du même exercice pour toutes ses constructions concernées.

Pendant cette période de 5 ans, les chambres de métiers et de l'artisanat devront :

- *identifier, au sein du compte 10, les ressources qui avaient été mobilisées antérieurement pour financer les constructions amorties « pour ordre », notamment qui ont pu être comptabilisées dans le compte 1021 « Dotation » et les reclasser dans la subdivision ad hoc (compte 104 ou 134 selon le financeur) ;*
- *recenser les subventions qui ont contribué au financement des constructions « amorties pour ordre », afin de reprendre ces subventions au même rythme que celui de l'amortissement restant des constructions, après les avoir reclassées dans les comptes concernés (compte 104 ou 134 selon le financeur) ;*
- *adapter, si nécessaire, et dans la limite du respect de l'image fidèle, les durées d'amortissement des biens concernés.*

**Pour toutes les nouvelles acquisitions à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, quelle que soit l'origine du bien, seul l'amortissement comptable (usuellement dit « réel budgétaire ») doit être pratiqué.**

## **COMPTE 11 - REPORT A NOUVEAU**

Figure au compte 11, le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation a été ajournée par l'assemblée générale d'un établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat qui a statué sur les comptes de l'exercice précédent, notamment dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent.

Il peut être excédentaire ou déficitaire.

Peut également être portée dans ce compte l'incidence des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs, conformément aux dispositions du 8<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel : la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau. Une mention de ces retraitements est faite en annexe.

Le compte 11 présente les subdivisions suivantes :

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

## **COMPTE 12 - RESULTAT NET DE L'EXERCICE (excédent ou déficit)**

Le compte 12 présente le résultat de l'exercice, c'est-à-dire soit un excédent net total, soit un déficit net total.

Le résultat se rapporte à l'exercice et il est théoriquement égal :

- *tant à la différence entre les produits et les charges,*
- *qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, sauf si interviennent des opérations affectant directement le montant des capitaux propres.*

Lorsque des opérations affectent directement les capitaux propres sans transiter par le résultat, il convient d'en faire mention en annexe (opérations d'imputation en dotation, en dons et legs, en affectation ou autres variations).

Pour la détermination du résultat, le principe de rattachement à l'exercice s'applique. Sont rattachés les produits acquis à l'exercice et les charges supportées par l'exercice, ainsi qu'éventuellement les produits et les charges afférents normalement aux exercices précédents, mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable.

Le compte 12 est subdivisé comme suit :

120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)

129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)

### Technique comptable

Détermination du résultat :

En fin d'exercice, les comptes de charges et de produits sont soldés par le compte 120 si le résultat est excédentaire ou par le compte 129 s'il est déficitaire.

Affectation du résultat :

Les comptes 120 et 129 sont soldés au début de l'exercice suivant par les comptes de réserves intéressés et/ou les comptes de report à nouveau sur décision de l'assemblée générale approuvant l'affectation de résultat de l'établissement.

## **COMPTE 13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT**

En s'inspirant des dispositions de l'avis du CNoCP n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics, ce compte retrace les financements de l'actif des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat par des tiers autres que l'Etat, notamment les conseils régionaux, en détaillant les financements rattachés à des actifs déterminés.

Il convient de gérer les financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) en parallèle des immobilisations qu'ils ont financées :

- *le montant de ces financements disparaît du passif lorsque l'immobilisation disparaît elle-même de l'actif ;*
- *une reprise au compte de résultat de ces financements doit être pratiquée si les biens acquis au moyen de ce financement font l'objet d'un amortissement.*

Pour les biens amortis pour ordre, le financement n'est pas repris au compte de résultat durant la période transitoire qui s'achève au plus tard le 31 décembre 2016.

Le compte 13 présente les subdivisions suivantes :

### **13 - FINANCEMENT DE L'ACTIF PAR DES TIERS AUTRES QUE L'ETAT**

#### **134 - Financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)**

##### **1341 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs**

13412 - Région

13413 - Départements

13414 - Communes et groupements de communes

13416 - Union Européenne

13417 - Autres organismes (dont organisme gestionnaire)

134171 - Droit additionnel supplémentaire provenant de la chambre régionale

134178 - Autre

13418 - Divers

134181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

134182 - Taxes parafiscales ou fiscales

##### **1349 - Reprises en compte de résultat**

134912 - Régions

134913 - Départements

134914 - Communes et groupements de communes

134916 - Union Européenne

134917 - Autres organismes

1349171 - Droit additionnel supplémentaire provenant de la chambre régionale

1349178 - Autre

134918 - Divers

1349181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

1349182 - Taxe parafiscale ou fiscale

#### Technique comptable

*Comptabilisation du financement rattaché à un actif déterminé (subvention d'investissement).*

•Débit du compte 441 - Etat et autres collectivités - Subventions à recevoir *si le financement est attendu*, ou d'un compte de trésorerie

•Crédit du compte 1341

S'agissant de la date de comptabilisation, il convient de se référer aux dispositions présentées dans la partie 3 du présent référentiel.

*Amortissement du financement rattaché à un actif déterminé (subvention d'investissement) :*

•Débit du compte 1349 - Reprises en compte de résultat

•Crédit du compte 777 - Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice

*En fin d'amortissement, les comptes 1341 et 1349 sont soldés l'un par l'autre.*

## **COMPTE 15 - PROVISIONS**

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

Un passif est constitué par une obligation certaine à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêt des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Ces provisions sont donc évaluées lors de l'arrêt des comptes de l'établissement.

Le compte 15 présente les subdivisions suivantes :

### Compte 151 - Provisions pour risques

Sont inscrites dans le compte 151, toutes les provisions couvrant les risques liés à l'activité même de l'établissement. Elles concernent essentiellement **l'exploitation de l'établissement**. Ces provisions se subdivisent en :

#### 1511 - Provisions pour litiges

Elles sont comptabilisées pour faire face au paiement d'**une condamnation pécuniaire**, devant résulter probablement d'un procès en cours à la date de clôture des comptes.

Exemples : risques d'indemnités, de dommages et intérêts, de frais de procès, amendes et pénalités fiscales et sociales liés à des redressements, amendes pénales, etc...

#### 1518 - Autres provisions pour risques

Ce compte concerne les autres provisions pour risques, notamment les provisions constituées pour le paiement des indemnités de licenciement lorsque des événements en cours à la clôture des comptes rendent probable un licenciement (Convocation envoyée avant la date de clôture) ou lorsqu'un licenciement est annoncé avant la clôture de l'exercice.

A contrario, un licenciement notifié avant la clôture des comptes constitue une charge de l'exercice quand bien même l'indemnité de licenciement ne serait versée que l'exercice suivant, à l'expiration du préavis. (Cf. le chapitre 1 « Comptabilisation des charges du personnel » du 1<sup>er</sup> thème).

Les autres provisions pour risques concernent également les provisions pour pertes sur marchés ou pertes sur contrats.

### Compte 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

*Ce compte enregistre les provisions destinées à couvrir des charges prévisibles, importantes, ne présentant pas un caractère annuel, telles que les frais de grosses réparations et qui en conséquence, ne sauraient être supportées par le seul exercice au cours duquel elles sont engagées.*

#### 1572 - Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Pour constater ces provisions, les conditions suivantes sont requises :

- *la dépense doit excéder de par son montant, sa nature et son importance, le coût d'une charge annuelle et normale de l'établissement,*
- *la dépense n'augmente pas la valeur des actifs, elle ne prolonge pas leur durée probable d'utilisation et elle doit permettre de maintenir ceux-ci en état d'usage ou de fonctionnement,*
- *il ne s'agit pas d'un remplacement d'une partie de l'actif (il faut alors comptabiliser un composant),*
- *les travaux doivent être précisément identifiés et donner lieu à une programmation détaillée,*
- *et la réalisation des travaux doit être probable.*

Les dépenses de gros entretien ou grandes révisions sont, soit comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, soit provisionnées en compte 157. La méthode des composants permet de mieux étaler la dépense, alors que la provision impacte les charges sur les premiers exercices.

Liste indicative des biens éligibles pouvant faire l'objet de provisions pour gros entretien :

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

### Technique comptable

Exemple : soit une immobilisation acquise neuve le 1<sup>er</sup> janvier N et devant être révisée en N+5.

Constitution de la provision à chaque clôture des exercices N à N+4 pour un montant égal à 1/5<sup>ème</sup> du coût de la révision

•Débit du compte 6815 Dotations aux provisions d'exploitation (subdivision 681572)

•Crédit du compte 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

Reprise de la provision lors de la réalisation des travaux en N+5 ou si la provision devenait sans objet (projet de travaux abandonné) :

•Débit du compte 1572 Provisions pour gros entretien ou grandes révisions

•Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions d'exploitation

Comptabilisation de la charge d'entretien correspondante en N+5 :

•Débit du compte intéressé de la classe 6

•Crédit du compte de tiers intéressé

### Compte 158 - Autres provisions pour charges

1581 - Provisions pour indemnité de départ en retraite

En ce qui concerne l'évaluation de ces provisions, il convient de comptabiliser une provision couvrant la totalité des engagements en matière d'indemnité de départ à la retraite pour les agents des établissements du réseau.

Cette provision est calculée selon les dispositions de l'article 37 du statut de personnel des chambres de métiers et de l'artisanat en matière d'indemnité de fin de carrière.

La 1<sup>ère</sup> année de comptabilisation, la provision est composée de deux parties :

- une partie relative aux provisions concernant les exercices antérieurs, qui n'impacte pas le résultat mais le report à nouveau ;
- une partie relative aux provisions imputables à l'exercice, impactant le résultat.

Les indemnités de départ à la retraite doivent être provisionnées au plus tard pour les comptes clos le 31 décembre 2014 avec possibilité d'application anticipée.

#### Technique comptable

Constitution de la provision concernant les exercices antérieurs, la 1<sup>ère</sup> année de comptabilisation :

- Débit du compte 11 - Report à nouveau
- Crédit du compte 1581- Provision pour indemnité de départ en retraite

Constitution de la provision concernant chaque exercice (1<sup>ère</sup> année puis exercices suivants) :

- Débit du compte 681581- Provision pour indemnité de départ en retraite
- Crédit du compte 1581- Provision pour indemnité de départ en retraite

Diminution ou reprise de la provision concernant chaque exercice (1<sup>ère</sup> année puis exercices suivants) :

- Débit du compte 1581- Provision pour indemnité de départ en retraite
- Crédit du compte 7815 - Reprises sur provisions d'exploitation

1588 - Autres provisions pour charges

Exemples : provision pour remise en état, décontamination, remise en état d'un site, etc.

#### Technique comptable générale

Constitution de la provision :

- Débit du compte 6815 Dotations aux provisions d'exploitation
- Crédit des comptes 151, 157 ou 158

Ajustements de fin d'exercice :

Augmentation de la provision :

- Débit du compte 6815 Dotations aux provisions d'exploitation
- Crédit des comptes 151, 157 ou 158



Diminution ou annulation de la provision :

- Débit des comptes 151, 157 ou 158
- Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions d'exploitation

Réalisation du risque ou de la charge :

Reprise de la provision

- Débit des comptes 151, 157 ou 158
- Crédit du compte 7815 Reprises sur provisions d'exploitation

Comptabilisation de la charge correspondante

- Débit du compte intéressé de la classe 6
- Crédit du compte de tiers intéressé

Sont à mentionner dans l'annexe :

- un tableau de variation des provisions pour risques et charges afin d'identifier les provisions reprises mais non utilisées du fait qu'elles majorent le résultat en cours ;
- les informations telles que la nature, l'échéance attendue, l'évaluation des provisions pour risques et charges dont le montant est significatif.

## **COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILEES**

Le compte 16 regroupe les emprunts, les dettes financières assimilées à des emprunts tels que les dépôts et cautionnements reçus, les avances de l'Etat et des autres collectivités publiques.

Les emprunts et dettes assimilées participent avec les capitaux propres à **couvrir les besoins de financement durable** des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Leur comptabilisation comporte les particularités suivantes :

- Le décaissement et l'encaissement constituent le fait générateur de l'enregistrement comptable,
- Seul le principal de la dette ou de la créance doit figurer au bilan,
- La comptabilisation de la dissociation du principal et des intérêts doit suivre le plan d'amortissement du crédit communiqué par les banques ou des établissements financiers.

Le compte 16 présente les subdivisions suivantes :

- 164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
- 165 - Dépôts et cautionnements reçus
- 167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
  - o 1674 - Avances de l'Etat
  - o 1678 - Avances d'autres collectivités publiques
- 168 - Autres emprunts et dettes assimilées
  - o 1688 - Intérêts courus

### Technique comptable pour les comptes 164 et 167

Emprunt :

- Débit du compte de disponibilités ou compte de tiers intéressé
- Crédit du compte 164 ou 167

Remboursement d'emprunts et paiement des intérêts :

- Débit du compte 164 ou 167
- Débit du 6611 Intérêts des emprunts et des dettes
- Crédit du compte de disponibilités ou compte de tiers intéressé

### Technique comptable pour le compte 165

Réception d'un dépôt ou d'un cautionnement :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit du compte 165

Restitution d'un dépôt ou d'un cautionnement :

- Débit du compte 165
- Crédit du compte de disponibilités

### Technique comptable pour le compte 1688

Comptabilisation des intérêts courus non échus (opération de fin d'exercice) :

- Débit du compte 6611 Intérêts des emprunts et des dettes
- Crédit du compte 1688 Intérêts courus

A l'ouverture de l'exercice suivant (extourne) :

- Débit du compte 1688 Intérêts courus
- Crédit du compte 6611 Intérêts des emprunts et des dettes

Lors de la clôture des comptes, pour les établissements qui souhaitent identifier les échéances à long, moyen et court terme, il est possible de subdiviser les comptes de la classe 16. Le capital restant dû de chaque emprunt ou dette assimilée est ainsi réparti :

- à court terme : échéance égale ou inférieure à 1 an au jour de l'inventaire,
- à moyen terme : échéance égale ou inférieure à 5 ans et supérieure à 1 an au jour de l'inventaire,
- à long terme : échéance supérieure à 5 ans au jour de l'inventaire.

Les établissements ayant ouvert ces subdivisions devront procéder lors des écritures d'inventaire au transfert des échéances « à long terme » vers les échéances « à moyen terme » des emprunts dont le remboursement, au jour de l'inventaire est devenu égal ou inférieur à 5 ans ainsi qu'au transfert des échéances « à moyen terme » vers les échéances « à court terme » des emprunts dont le remboursement est devenu égal ou inférieur à 1 an.

Enfin, les emprunts et dettes assimilés, ainsi que leur maturité, doivent être mentionnés en annexe dans **les comptes annuels** (cf. 7<sup>ème</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel) ainsi que toutes modifications liées à ces emprunts et dettes (nouvel emprunt contracté, remboursement anticipé d'un emprunt, renégociation des conditions de l'emprunt, etc.)

## **COMPTE 18 - COMPTES DE LIAISON**

Le compte 18 assure la liaison entre les entités ou services d'un même établissement ayant des comptabilités distinctes. Ses subdivisions sont les suivantes :

- *181 - Compte de liaison des établissements*

Sont enregistrées dans ce compte les écritures impactant les comptes d'immobilisations, de charges et produits.

- *185 - Opérations de trésorerie inter-services*

Dans ce compte figure toutes les écritures impactant les comptes de trésorerie de la classe 5.

Les comptes de liaison se soldent et disparaissent lors des écritures d'inventaire.

Cf. chapitre 1 du 6<sup>ème</sup> thème de la partie 3 relatif aux comptes de liaison entre CFA et organisme gestionnaire.

# **CHAPITRE 2**

## **LES COMPTES DE LA CLASSE 2 - LES IMMOBILISATIONS**

### **LE CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS**

*Les immobilisations comprennent, outre les créances qui leur sont rattachées :*

- les immobilisations incorporelles ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

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

*Comme pour tous les autres postes des comptes annuels, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations, lesquelles sont individualisées.*

*Voir aussi le 4<sup>e</sup> thème « Les actifs, leurs amortissements et dépréciations » de la partie 3 du présent référentiel.*

### **COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

*Le compte 20 présente les subdivisions suivantes :*

- 201 - Frais d'établissement
- 203 - Frais de recherche et de développement
- 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
  - o 2053 - Logiciels
  - o 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 206 - Droit au bail
- 208 - Autres immobilisations incorporelles

#### Technique comptable

*A l'exception des comptes 203 Frais de recherche et de développement, et 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédé, droits et valeurs similaires, la comptabilisation des immobilisations incorporelles donne lieu à l'écriture suivante :*

- Débit de la subdivision intéressée du compte 20
- Crédit du compte de tiers intéressé

### **Compte 201 - Frais d'établissement**

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

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

*Ce compte comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.*

## Compte 203 - Frais de recherche et de développement

*Ces immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet planifié, dont on peut montrer qu'ils satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être mises en évidence par des activités telles que l'élaboration du procédé de fabrication d'un nouveau matériel ou la réalisation d'un nouveau logiciel.*

### Les différentes phases d'un projet

- > Dans le cas général, un projet se compose des phases suivantes :
  - une phase de recherche préalable qui comprend généralement l'acquisition de nouvelles connaissances, l'analyse des besoins, la définition des objectifs finaux, l'évaluation des différentes possibilités techniques, le choix de la solution et la détermination des moyens à mobiliser ;
  - une phase de développement qui consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour produire la solution choisie.

*L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.*

*Certains projets relèvent exclusivement d'une activité de recherche (acquisition de nouvelles connaissances, conception et évaluation de différentes solutions techniques, etc.).*

*Si un projet commence directement au stade de la phase de développement, cette disposition doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.*

### Conditions spécifiques de comptabilisation

*Si un projet relève exclusivement d'une activité de recherche, les dépenses encourues pour sa réalisation sont comptabilisées en charges.*

*Dans le cas général, les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.*

*Si on ne peut pas distinguer les deux phases précitées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.*

*Par contre, une immobilisation incorporelle générée en interne, résultant de la phase de développement d'un projet, doit être comptabilisée s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :*

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- l'établissement a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'établissement peut démontrer que la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'établissement a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'établissement dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;

- l'établissement a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable, toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges.

### Technique comptable

*Comptabilisation des frais de recherche et de développement, dès lors qu'ils peuvent être immobilisés :*

- Débit 203 Frais de recherche et de développement
- Crédit 72 Production immobilisée

*Écriture constatant l'échec d'un projet : amortissement immédiat :*

- Débit 687 Dotation aux amortissements, dépréciations et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit 2803 Frais de recherche et de développement
- Débit 2803 Frais de recherche et de développement
- Crédit 203 Frais de recherche et de développement

*En cas de prise de brevets correspondant à des recherches liées à la réalisation de projets, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité du brevet.*

*L'écriture comptable est la suivante :*

- Débit 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- Crédit 203 Frais de recherche et de développement

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

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

*Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.*

*De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables, car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût.*

### - 2053 Logiciels

*Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou la sous-traitance de logiciels, soit à la création de logiciels à usage interne.*

*Pour constituer un élément de l'actif immobilisé, un logiciel créé dans l'établissement doit être destiné à servir de façon durable à son activité. Dans cette hypothèse, l'enregistrement de ce logiciel dans les comptes est effectué dans le respect du principe de prudence, au coût de production.*

*Le coût de production est calculé soit dans les comptes de comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion. Le coût de production d'un logiciel comprend :*

- *les frais d'analyse organique ;*
- *les frais de programmation ;*
- *les frais de tests et jeux d'essai ;*
- *et sauf exception les frais de documentation.*

*Du point de vue comptable, le thème de production d'un logiciel à usage interne débute lorsque, à la date d'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies:*

- *le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique ;*
- *l'établissement doit avoir indiqué concrètement (par notes, comptes-rendus,...) l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.*

### Technique comptable

*Logiciels acquis :*

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

*Logiciels sous-traités :*

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

*Logiciels créés :*

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 Immobilisations incorporelles en cours -logiciels créés

## Compte 206 - Droit au bail

*Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Le droit au bail est un droit d'entrée.*

*Lorsque ce droit correspond à l'acquisition d'un élément d'actif, il doit être comptabilisé au compte 206 « Droit au bail ».*

*En revanche, lorsque le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer, il doit être comptabilisé au compte 613 « Locations ».*

*Dans les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, l'indemnité doit faire l'objet d'un amortissement réel budgétaire :*

- *soit sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ;*
- *soit en totalité dès l'exercice au cours duquel a été effectué leur versement, s'il s'agit d'une location précaire, les locaux pouvant à tout moment être repris par le propriétaire.*

## Compte 208 - Autres immobilisations incorporelles

*Ce compte enregistre toutes les autres immobilisations incorporelles qui n'ont pas été inscrites dans les comptes précédents.*

## COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont mises en service<sup>4</sup>, sous les rubriques suivantes :

- terrains (y compris les agencements et aménagements de terrains) ;
- constructions ;
- installations techniques, matériels et outillages ;
- autres immobilisations corporelles.

Et lorsqu'elles ne sont pas mises en service, sous la rubrique :

- immobilisations en cours.

Le compte 21 présente les subdivisions suivantes :

- 211 - Terrains
- 212 - Agencements - Aménagements de terrains
- 213 - Constructions
  - o 2131 - Bâtiments
  - o 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
- 214 - Constructions sur sol d'autrui
  - o 2141 - Bâtiments sur sol d'autrui
  - o 2145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
- 215 - Installations techniques, matériel et outillage
  - o 2153 - Installations techniques
  - o 2154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
- 218 - Autres immobilisations corporelles
  - o 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
  - o 2182 - Matériel de transport
  - o 2183 - Matériel de bureau et matériel informatique
    - 21831 - Matériel de bureau
    - 21832 - Matériel informatique
  - o 2184 - Mobilier
  - o 2188 - Matériels divers

### Technique comptable

Entrée dans le patrimoine :

Les opérations comptables décrites ci-dessous sont effectuées à la date d'entrée dans le patrimoine, pour le montant selon le cas (cf. 4<sup>ème</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel) :

- de la valeur vénale ;
- du coût d'acquisition ;
- du coût de production du bien.

- Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 1025 Dons et legs, ou
- Crédit 1027 Affectation, ou
- Crédit 104, ou

---

<sup>4</sup> La mise en service de l'actif est généralement la date de début de consommation des avantages économiques attachés au bien.



- Crédit 13 Financement de l'investissement par des tiers autres que l'Etat, ou
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, ou
- Crédit 72 Production immobilisée

*Cessions :*

*Lorsqu'une immobilisation est cédée, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante :*

*Pour le montant des amortissements pratiqués :*

- Débit subdivision intéressée du compte 28
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

*Pour la valeur nette comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation :*

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

*Simultanément, pour le montant du produit de la vente du bien concerné :*

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif

## Compte 211- Terrains

*Le compte 211 enregistre la valeur des terrains dont l'établissement est propriétaire, qu'il a reçu en dotation ou affectation ou dont l'origine n'a pu être exceptionnellement déterminée.*

*La redevance pour création de locaux industriels ou de bureaux en région parisienne, ainsi que la participation pour construction en surdensité constituent un élément du prix du terrain.*

## Compte 212 - Agencements – aménagements des terrains

*Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terres, drainages...) sont inscrites sous le compte 212 Agencements et aménagements de terrains.*

## Compte 213 - Construction

*Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.*

*Une distinction comptable est faite entre le bâtiment proprement dit (compte 2131) et les installations et aménagements (compte 2135).*

*Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu (amortissement par composants).*

*Les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques à l'établissement selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements (cf. chapitre relatif aux immobilisations de la partie 3).*

## Compte 214 - Construction sur sol d'autrui

*Il s'agit des constructions effectuées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.*

## Compte 215 - Installations techniques, matériels et outillages

*Sont retracés à ce compte :*

- *les installations à caractère spécifique (compte 2153) : installations techniques qui, dans une profession, sont affectées à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable spécifique ;*
- *le matériel et l'outillage (compte 2154) : ensemble des équipements, outils, machines et instruments.*

*La nomenclature comptable est volontairement peu détaillée pour permettre aux établissements de créer les subdivisions adaptées à leur structure.*

## Compte 218 - Autres immobilisations corporelles

*Est comptabilisé au compte 2181 le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés et contrôlés par l'établissement. Il s'agit d'éléments qui sont incorporés dans des immobilisations dont l'établissement n'est pas propriétaire ou sur lesquels il ne dispose d'aucun autre droit réel.*

*Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments.*

*Est inscrit en compte 2182, le matériel de transport. Il comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.*

*Le matériel de bureau et informatique inscrit en 2183 comprend les ordinateurs, imprimantes, etc., utilisés par les différents services.*

*Le mobilier est comptabilisé en 2184. Il comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisé par les services de l'établissement.*

## **COMPTE 23 - IMMOBILISATIONS EN COURS**

*Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non encore mises en service à la fin de chaque exercice.*

*Le compte 23 présente les subdivisions suivantes :*

- *231 - Immobilisations corporelles en cours*
  - o *2312 - Terrains*
  - o *2313 - Constructions*
  - o *2314 - Constructions sur sol d'autrui*
  - o *2315 - Installations techniques, matériel et outillage*
  - o *2318 - Autres immobilisations corporelles*
- *232 - Immobilisations incorporelles en cours*
  - o *2325 - Logiciels*
- *237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles*
- *238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles*

## Compte 231- Immobilisations corporelles en cours

*Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :*

- *celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;*
- *celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.*

*La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par leur coût de production. Ce coût est calculé soit dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique, soit par des procédés statistiques, suivant que l'établissement tient ou non une comptabilité analytique détaillée.*

*Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production.*

*Par charges de production incorporables au coût de production, il faut entendre les charges directes de production et les charges indirectes de production, dans la mesure où celles-ci peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les frais de recherche et de développement, ainsi que les frais d'administration générale en sont généralement exclus, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.*

### Technique comptable

*Démarrage du thème de production :*

- Débit 231 Immobilisations corporelles en cours
- Crédit 72 Production immobilisée

*Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux : opération d'ordre non budgétaire :*

- Débit 21 Immobilisations corporelles
- Crédit 231 Immobilisations corporelles en cours

*N.B. Cette procédure ne concerne que les immobilisations créées par l'établissement. Si les travaux sont confiés à des tiers, le compte 72 n'est pas mouvementé et les dépenses sont directement imputées au compte 231.*

*Les subdivisions du compte de 231 sont identiques à celles du compte 21.*

## Compte 232 - Immobilisations incorporelles en cours

*Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 232 se répartissent en deux groupes :*

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.

*Les principes d'évaluation et de comptabilisation sont identiques à ceux définis pour le compte 231. Ce compte concerne principalement les créations de logiciels.*

## Compte 237- avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

*Se référer au compte 238.*

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

*Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés :*

- au compte 237, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

*Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.*

*Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.*

*Pour des raisons pratiques, un seul compte a été prévu pour les avances et acomptes, mais les établissements peuvent avoir avantage à distinguer les unes des autres par une subdivision appropriée des comptes.*

### Technique comptable

*Païement de l'avance :*

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit compte de disponibilités

*Réception de la facture ou du mémoire :*

- Débit compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, pour la totalité de la facture

*Simultanément, pour le montant de l'avance versée :*

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations
- Crédit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Crédit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

*Le solde du compte 404 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.*

## **COMPTE 26 - PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES A DES PARTICIPATIONS**

*Constituent des participations les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.*

*Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :*

- 261 - Titres de participation
- 266 - Autres formes de participation
- 267 - Créances rattachées à des participations
- 269 - Capital souscrit non versé

### **Compte 261- Titres de participation**

*Ce sont les titres dont la possession durable est estimée nécessaire à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, ...). Il s'agit par exemple, des parts de Société Civile Immobilière (SCI).*

### Technique comptable

*Acquisition de titres :*

- Débit 261- Titres de participation
- Crédit 404 - Fournisseurs d'immobilisations

*Aliénation :*

*Pour la valeur d'acquisition :*

- Débit 6756 - Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières
- Crédit 261- Titres de participation

*Pour le montant de la cession et parallèlement :*

- Débit 462- Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 - Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières

## Compte 266 - Autres formes de participation

*Ce compte concerne plus particulièrement les relations patrimoniales liant un établissement à un GIP (groupement d'intérêt public), ou à un ou plusieurs établissements.*

## Compte 267- Créances rattachées à des participations

*Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).*

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

*Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'établissement lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.*

### Technique comptable

- Débit 261-Titres de participation
- Crédit 269 -Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

## **COMPTE 27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

*Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :*

- 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
- 272 - Titres immobilisés (droits de créance)
- 274 - Prêts
  - o 2743 - Prêts au personnel
  - o 2748 - Autres prêts
- 275 - Dépôts et cautionnements versés
  - o 2751 - Dépôts
  - o 2755 - Cautionnements
- 276 - Autres créances immobilisées
  - o 2761 - Créances diverses
  - o 2768 - Intérêts courus

### Compte 271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

*Titres représentatifs de parts de capital à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : actions, parts dans les établissements de crédit ...*

### Compte 272 - Titres immobilisés (droit de créance)

*Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : obligations, bons ...*

### Compte 274 - Prêts

*Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps. Lors de l'inventaire, les établissements doivent identifier les échéances à long, moyen et court terme, en isolant grâce à un procédé extra-comptable les éléments à long terme (plus de cinq ans), à moyen terme (entre un et cinq ans) ou à court terme (moins d'un an).*

*Il est préconisé d'utiliser ces comptes à titre exceptionnel et avec une très grande prudence. Les prêts au personnel devant être exceptionnels et de courte durée, il n'est pas prévu de demander des intérêts financiers.*

#### Technique comptable

*Lors de la constatation du prêt :*

- Débit du compte 2743 Prêts au personnel
- Crédit du compte 512 Banques

*Lors des remboursements versés par l'agent bénéficiaire du prêt :*

- Débit du compte 512 Banques
- Crédit du compte 2743 Prêts au personnel

### Compte 275 - Dépôts et cautionnements versés

*Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF-GDF,...*

*Une distinction est faite entre les dépôts (compte 2751) et les cautionnements (compte 2755).*

#### Technique comptable

*Versement :*

- Débit 275 Dépôts et cautionnements versés
- Crédit du compte financier intéressé

*Remboursement :*

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés

*Lors de l'inventaire, les établissements doivent identifier les échéances à long, moyen et court terme, en isolant grâce à un procédé extra-comptable les éléments à long terme (plus de cinq ans), à moyen terme (entre un et cinq ans) ou à court terme (moins d'un an).*

### Compte 276 - Autres créances immobilisées

*Les créances immobilisées qui ne correspondent pas aux définitions ci-dessus sont inscrites en 2761 créances diverses.*

*La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art. 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence le compte 2768 « Intérêts courus », ventilable en « prêts », en « dépôts et cautionnements » et en « autres créances immobilisées ».*

#### Technique comptable

*Écritures de fin d'exercice :*

- Débit 2768 Intérêts courus
- Crédit 7624 - 7628- Revenus des prêts, ou
- Crédit 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement.

Écritures à l'échéance :

Constatation des intérêts courus :

- Débit 4671- Débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé
- Crédit 2768 - Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent
- Crédit 7624 - 7628 Revenus des prêts, ou
- Crédit 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice

Encaissement des intérêts :

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit 4671- Débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

## **COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS**

Le compte 28 présente les subdivisions suivantes :

- 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
  - 2801 - Frais d'établissement
  - 2803 - Frais de recherche et de développement
  - 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
    - 28053 - Logiciels
    - 28058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
  - 2808 - Autres immobilisations incorporelles
- 281 - Amortissements des immobilisations corporelles
  - 2812 - Agencements et aménagements de terrains
  - 2813 - Constructions
    - 28131 - Bâtiments
    - 28135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
  - 2814 - Construction sur sol d'autrui
    - 28141 - Bâtiments sur sol d'autrui
    - 28145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
  - 2815 - Installations techniques, matériels industriels et outillage
    - 28153 - Installations techniques
    - 28154 - Matériel, outillage – Agencements et aménagements du matériel et outillage
  - 2818 - Autres immobilisations corporelles
    - 28181 - Installations générales, agencements, aménagements divers
    - 28182 - Matériel de transport
    - 28183 - Matériel de bureau et matériel informatique
    - 28184 - Mobilier
    - 28188 - Matériels divers
- 28 Bis - Dépréciations des immobilisations (amortissement pour ordre)
  - 281 Bis - Dépréciations des immobilisations corporelles
    - 2812 Bis - Agencements et aménagements de terrains
    - 2813 Bis - Constructions
    - 2814 Bis - Constructions sur sol d'autrui
    - 2815 Bis - Installations techniques, matériel et outillage à caractère pédagogique
    - 2818 Bis - Autres immobilisations corporelles
      - 28181 Bis - Installations générales, agencements, aménagements divers
      - 28182 Bis - Matériel de transport
      - 28183 Bis - Matériel de bureau et informatique
      - 28184 Bis - Mobilier
      - 28188 Bis - Divers

*Les amortissements ont un caractère obligatoire. Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et même en cas d'insuffisance d'excédent, il doit être procédé aux amortissements nécessaires. La méthode par composant est applicable à l'ensemble des établissements du réseau.*

*Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans le 4<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel.*

### Technique comptable

#### *En fin d'exercice*

- Débit 681 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 280 ou du compte 281

### Compte 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

*Le compte 280 comprend les mêmes subdivisions que le compte 20. Les dotations d'amortissement relatives à chaque compte sont inscrites dans le compte d'amortissement correspondant. Il est rappelé que l'instruction relative aux amortissements des immobilisations précise les modalités de calcul et les durées d'amortissement pour déterminer le montant à comptabiliser.*

### Compte 281- Amortissements des immobilisations corporelles

*Le compte 281 comprend les mêmes subdivisions que le compte 21. Les dotations d'amortissement relatives à chaque compte sont inscrites dans le compte d'amortissement correspondant. Il est rappelé que l'instruction relative aux amortissements des immobilisations, précise les modalités de calcul et les durées d'amortissement pour déterminer le montant à comptabiliser.*

### Compte 28 Bis - Dépréciations des immobilisations - Amortissement pour ordre

*La méthode des amortissements pour ordre ne doit plus être pratiquée pour les nouvelles immobilisations dans les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat (cf. commentaire du compte 1069). Ces comptes sont présents pour permettre de poursuivre pendant au plus 5 ans (c'est-à-dire au plus tard jusqu'au 31 décembre 2016) l'amortissement des immobilisations dont l'amortissement selon cette procédure pour ordre est en cours. Le 4<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel précise les règles à appliquer pour ces comptes.*

## **COMPTE 29 –DEPRECIATIONS DES IMMOBILISATIONS**

*Le compte 29 présente les subdivisions suivantes :*

- 290 - Dépréciations des immobilisations incorporelles
  - o 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
  - o 2906 - Droit au bail
  - o 2908 - Autres immobilisations incorporelles
- 291 - Dépréciations des immobilisations corporelles
  - o 2911 - Terrains
  - o 2912 – Autres immobilisations corporelles
- 293 - Dépréciations des immobilisations en cours
  - o 2931 - Immobilisations corporelles en cours
  - o 2932 - Immobilisations incorporelles en cours
- 296 - Dépréciations des participations et créances rattachées à des participations
- 297 - Dépréciations des autres immobilisations financières
  - o 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)



- 2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
- 2974 - Prêts
  - 29743 - Prêts au personnel
  - 29748 - Autres prêts
- 2975 - Dépôts et cautionnements
- 2976 - Autres créances immobilisées

*Les dépréciations des immobilisations constatent un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles, à la différence des amortissements. Une immobilisation est à déprécier si l'on constate que sa valeur actuelle est devenue significativement inférieure à sa valeur nette comptable. La valeur actuelle correspond à la plus élevée entre la valeur vénale et la valeur d'usage (cf. 4<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel).*

### Technique comptable

*Constitution de dépréciation ou variation en augmentation d'une dépréciation déjà constituée :*

- Débit 681 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges d'exploitation), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges financières), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (charges exceptionnelles)
- Crédit subdivision intéressée du compte 29

*Annulation d'une dépréciation devenue sans objet ou variation en diminution d'une dépréciation :*

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit subdivision intéressée du compte 78 Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

● *Cession d'immobilisation ayant donné lieu à dépréciation*

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit 787 Reprises sur dépréciations et provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

## CHAPITRE 3

### LES COMPTES DE LA CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

La classe 3 présente les comptes et subdivisions suivants (cf. le chapitre 2 du 4<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel) :

#### CLASSE 3 - COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

##### 31-Matières premières et fournitures

- 311 - Achats de denrées pour la restauration
- 312 - Matières d'œuvres
- 317 - Fournitures

##### 33-En cours de production de biens

- 331 - Produits en cours
- 335 - Travaux en cours

##### 34-En cours de production de services

- 341 - Etudes en cours
- 345 - Prestations de services en cours

##### 35-Stocks de produits

- 355 - Produits finis
- 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)

##### 37-Stocks de marchandises

##### 39- Dépréciation des stocks et en-cours

- 391 - Dépréciation des matières premières et fournitures
- 393 - Dépréciation des en-cours de production de biens
- 394 - Dépréciation des en-cours de production de services
- 395 - Dépréciation des stocks de produits
- 397 - Dépréciation des stocks de marchandises

#### Comptabilisation (31 et 37)

##### - Stock Initial :

Les comptes 31 et 37 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 6031 « variation des stocks de matières premières (et fournitures), 6037 « variation des stocks de marchandises ».

##### - Stock Final :

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks, les comptes 31 et 37 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 6031 et 6037.

Ainsi, les comptes 6031 et 6037 expriment les variations intervenues dans les valeurs des stocks d'approvisionnements et de marchandises, compte non tenu des dépréciations.

#### Comptabilisation (33, 34 et 35)

##### - Stock Initial :

Les comptes 33,34 et 35 sont crédités du montant du stock initial par le débit des comptes 7133 « variation des en-cours de production de biens », 7134 « variation des en-cours de production de services », 7135 « variation des stocks de produits ».

##### - Stock Final :

Après avoir procédé à l'inventaire extra-comptable, c'est-à-dire au recensement et à l'évaluation des existants en stocks et des en-cours, les comptes 33,34 et 35 sont débités du montant du stock final par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135.

Ainsi, les comptes 7133, 7134 et 7135 expriment les variations intervenues dans les valeurs des stocks d'en-cours et de produits entre le début et la fin de l'exercice.

## Comptabilisation (39 - dépréciation des stocks et en cours)

*Il s'agit de la constatation, à la date d'inventaire, de la perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stocks.*

*La constatation éventuelle d'une dépréciation résulte de la comparaison entre la valeur d'entrée des éléments en stock et leur valeur d'inventaire, lorsque cette dernière est plus basse.*

*La valeur d'inventaire, dont les établissements doivent tenir compte pour calculer la dépréciation correspond sur le plan comptable, à la valeur actuelle. La valeur actuelle d'un bien s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'établissement.*

*Les subdivisions du compte 39 sont créditées par les subdivisions concernées du compte 68 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions » du montant des dépréciations (ou de leur augmentation) affectant les stocks et les en-cours. Lorsque le stock final ne comprend plus les mêmes éléments que le stock initial, il est préférable de solder la dépréciation initiale et de constater la dépréciation sur stock final.*

*L'annexe aux comptes annuels doit informer sur les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations, leur montant par catégorie, en distinguant celles qui ont été pratiquées pour l'application de la législation fiscale.*

## **CHAPITRE 4**

### **LES COMPTES DE LA CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**

*Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations faites en général à court terme avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des charges et des produits.*

*Il est néanmoins utile pour l'analyse financière du bilan que les comptes de tiers comportent des subdivisions permettant d'identifier autant que de besoin les créances et les dettes en fonction de leur terme.*

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

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

#### **COMPTE 40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES**

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

*Le compte 40 présente les subdivisions suivantes :*

- 401 - Fournisseurs
  - o 4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services
  - o 4017 - Retenues de garantie et oppositions
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations
  - o 4041 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations
  - o 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Les comptes fournisseurs enregistrent durant l'exercice les dettes et avances de fonds liées aux achats de biens et services lors de la réception des factures (qui coïncide en général avec la livraison). Ils enregistrent également les règlements des factures enregistrées.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par fournisseur pour une meilleure lisibilité des comptes et pour faciliter les contrôles de fin d'exercice.

- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues

Ce compte est utilisé en fin d'exercice lorsque la facturation des biens et services reçus durant l'exercice, intervient après la date d'arrêté des comptes. A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures sont extournées. Ce compte peut être détaillé si besoin.

- 409 - Fournisseurs débiteurs
  - o 4091 - Avances et acomptes versés sur commandes

Ce compte est débité (par le crédit d'un compte de trésorerie) du montant versé lors de la commande et crédité par le débit des comptes 401 ou 404 après réception de la facture. Ce compte peut être détaillé si besoin.

*En fin d'exercice, les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisations qui n'auraient pas été imputés directement aux subdivisions du compte 23, doivent être virés, selon le cas, soit au compte 237 soit au compte 238.*

#### Technique comptable

*Comptabilisation des avances en cours d'exercice :*

- Débit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit compte de disponibilités

*Réception de la facture ou du mémoire :*

- Débit compte de charges ou d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas, de la facture ou du mémoire
- Débit 4456 TVA déductible, le cas échéant
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes, pour le montant de l'avance
- Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant restant dû

*Opération de fin d'exercice dans le cas où les opérations sur immobilisations n'ont pas été imputées directement aux subdivisions du compte 23 :*

- Débit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
  - 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Technique comptable

*Consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation :*

- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- Crédit 401 Fournisseurs

*Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation :*

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

*Restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation :*

- Débit 401 Fournisseurs, pour le montant de la reprise
- Débit 601 Achats stockés - Matières premières
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

*Conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés :*

- Débit 601 Achats stockés - Matières premières
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

- 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

*Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.*

Technique comptable

*Opérations de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à obtenir :*

- Débit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
- Crédit compte de charges intéressé

*Réception de la notification des rabais, remises, ristournes et avoirs obtenus :*

- Débit subdivision intéressée du compte de fournisseurs
- Crédit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

## COMPTE 41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

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

Le compte 41 présente les subdivisions suivantes :

### Compte 411 - Clients

- 4111 - Clients - Ventes de biens ou de prestations
- 4112 - Autres Clients

Les comptes clients enregistrent durant l'exercice les créances liées aux ventes de biens et services lors de la réception des factures (qui coïncide en général avec la livraison du bien ou l'achèvement de la prestation). Ils enregistrent également les règlements des factures enregistrées.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par client (ou catégorie de client) pour une meilleure lisibilité des comptes et pour faciliter les contrôles de fin d'exercice.

### Compte 416 - Clients douteux ou litigieux

Il s'agit des créances certaines dans leur principe que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse ou avec lesquels il est en litige. La créance est transférée au compte 416 pour son montant total.

#### Technique comptable

*Comptabilisation des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse*

- Débit 416 Clients douteux ou litigieux
- Crédit 411 Clients

*Comptabilisation des encaissements :*

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 416 Clients douteux ou litigieux

*Comptabilisation des créances admises en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse :*

- Débit 654 Charges sur créances irrécouvrables (ou 671 ou 672)
- Crédit 416 Clients douteux ou litigieux

### Compte 418 - Clients - Factures à établir

#### Technique comptable

*Comptabilisation en fin d'exercice des produits de toute nature acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore fait l'objet d'une pièce justificative (facture) :*

- Débit 418 Clients – Factures à établir
- Crédit compte de classe 7 intéressé

*Comptabilisation des encaissements :*

- Débit compte de disponibilités
- Débit 418 Clients – Factures à établir

## Compte 419 - Clients créditeurs

- 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
- 4192 - Avances et acomptes reçus des autres clients

Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

### Technique comptable

Réception des avances et acomptes :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours

Emission de la facture :

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'avance
- Débit 411 Clients, pour le solde restant à devoir
- Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture

- 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

### Technique comptable

Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à accorder :

- Débit compte de produits intéressés
- Crédit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Imputation de l'avoir sur une prochaine facture :

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit 411 Clients

Restitution de l'avoir au client :

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit compte de disponibilités

## **COMPTE 42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES**

Voir aussi le chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel du 1<sup>er</sup> thème de la partie 3.

Le compte 42 présente les subdivisions suivantes :

## Compte 421 - Rémunérations dues au personnel

- 4211 - Personnel titulaire et stagiaire
- 4212 - Personnel contractuel
- 4213 - Personnel vacataire
- 4214 - Personnel - allocations chômage dues
- 4215 - Autres personnels

Les comptes 421 enregistrent les rémunérations nettes versées aux différentes catégories de personnel. (cf. comptes 641).

## Compte 422 - Œuvres sociales

Le compte 422 enregistre les sommes mises à disposition des œuvres sociales de l'établissement.

## Compte 423 - Elus

Le compte 423 enregistre le montant net des « Indemnités de fonction versées aux membres élus », des « Indemnités de présence versées aux membres élus », des « Indemnités de présence versées aux membres associés ou assimilés » et des frais de déplacements de l'ensemble des élus.

Il est préconisé d'ouvrir un compte 423 par catégorie d'indemnité.

## Compte 425 - Personnel - Avances et acomptes

### Technique comptable

*Versement de l'avance :*

- Débit 425 Avances et acomptes au personnel
- Crédit compte de disponibilités

*Régularisation de l'avance :*

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 425 Avances et acomptes au personnel

## Compte 426 - Déplacements du personnel

Il est préconisé de distinguer les déplacements du personnel et les déplacements des intervenants extérieurs.

## Compte 427 - Personnel - Oppositions

Sont retracées à ce compte les sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement.

### Technique comptable

*Prise en charge de l'opposition :*

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

*Versement aux tiers bénéficiaires :*

- Débit 427 Personnel - Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

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

- 4282 - Dettes provisionnées pour congés payés

### Technique comptable

*Écritures d'inventaire en fin d'exercice*

- Débit 6412 Congés payés du personnel
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer



Cf. chapitre 1 du 1<sup>er</sup> thème relatif à la comptabilisation des charges de personnel de la partie 3

- 4286 - *Autres charges à payer*

Les indemnités (préavis, licenciement, divers...) dues au personnel à la clôture de l'exercice et non encore versées peuvent être enregistrées dans ce compte à condition qu'elles aient un caractère certain. Il ne peut en aucun cas s'agir de provisions.

- 4287 - *Produits à recevoir*

Les produits à recevoir à la date de clôture sont enregistrés dans ce compte lorsqu'ils ont un caractère certain. L'existence d'une facture ou toute autre pièce justificative postérieure à la date de clôture mais antérieure à l'arrêté des comptes répond à cette exigence lorsque le fait générateur a pris naissance dans l'exercice en cours.

## **COMPTE 43 - SECURITE SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX**

Voir aussi le chapitre 1 relatif à la comptabilisation des charges de personnel du 1<sup>er</sup> thème de la partie 3.

Le compte 43 présente les subdivisions suivantes :

- 431 - *Sécurité sociale*
- 437 - *Autres organismes sociaux*

*Sont comptabilisées aux comptes 431 et 437 les sommes dues par l'établissement à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales et salariales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite, de prévoyance et d'assurance chômage du personnel.*

- 4372 - *Mutuelles*
- 4373 - *Caisses de retraites et prévoyances*
- 4374 - *Assurance chômage*
- 4378 - *Divers*

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que d'organismes pour une meilleure lisibilité des comptes.

- 438 - *Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir*
  - 4382 - *Charges sociales sur congés à payer*

Ce compte enregistre en fin d'exercice les charges sociales sur congés payés.

### Technique comptable

*Écritures d'inventaire en fin d'exercice :*

- Débit 6455 *Charges sociales sur congés payés*
- Crédit 4382 *Charges sociales sur congés à payer*

- 4386 - *Autres charges à payer*

Comptabilisation en fin d'exercice des charges qui n'ont pu être payées avant cette date.

### Technique comptable

*Écritures d'inventaire en fin d'exercice*

- Débit compte de charges par nature intéressé
- Crédit 4386 *Charges à payer*

- 4387 - *Produits à recevoir*

Comptabilisation des produits certains qui n'ont pu être encaissés au cours de l'exercice clos.

## COMPTE 44 - ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES

Le compte 44 présente les subdivisions suivantes :

### Compte 441 - Etat et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir

- 4411 - *Financements rattachés à des actifs déterminés (Subventions d'investissement)*

Ces comptes concernent les subventions d'investissement. La contrepartie est obligatoirement un compte 1041 ou 1341 : « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs ». Se reporter au chapitre 3 du 5<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel, relatif aux « Financements rattachés à des actifs (Subventions d'investissement) » pour les modalités complètes d'enregistrement.

En fin d'exercice, le solde de ces comptes correspond aux montants acquis des subventions d'investissement et non encore versés.

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que nécessaire pour une bonne lisibilité.

- 44111 - *Etat*
- 44112 - *Région*
- 44113 - *Département*
- 44114 - *Communes et groupements de communes*
- 44116 - *Union Européenne*
- 44117 - *Autres organismes publics*
- 44118 - *Autres subventions d'investissement*

- 4417 - *Subventions d'exploitation*

Ces comptes concernent les subventions d'exploitation. La contrepartie est obligatoirement un compte 74 : « Subventions d'exploitation ». Se reporter au 3<sup>e</sup> thème « Les subventions d'exploitation » de la partie 3 du présent référentiel pour les modalités complètes d'enregistrement.

En fin d'exercice, le solde de ces comptes correspond aux montants acquis des subventions d'exploitation et non encore versés.

Il est préconisé d'ouvrir autant de comptes que nécessaire pour une bonne lisibilité.

- 44171 - *Etat*
- 44172 - *Région*
- 44173 - *Département*
- 44174 - *Communes et groupements de communes*
- 44176 - *Union Européenne*
- 44178 - *Autres organismes publics*

- 4418 - *Autres subventions d'exploitation*
  - 44182 - *Conseil de la formation*
  - 44183 - *Produits provenant de taxes parafiscales*
  - 44184 - *Conseil national paritaire de la formation*
  - 44186 - *Organismes professionnels*
  - 44187 - *Participation des employeurs au financement de la formation professionnelle continue*
  - 44188 - *Autres*

- 4419 - *Avances sur Subventions*

Ce compte doit être utilisé uniquement pour enregistrer les acomptes reçus sur les financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) qui financent des programmes pluriannuels, lorsque que ces acomptes sont versés avant inscription de la subvention en compte 1041 ou 1341.

## Compte 444 - Impôt sur les bénéfices

### Technique comptable

Constatation de l'impôt :

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Règlement de l'impôt :

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit compte de disponibilités

## Compte 445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires

- 4452 - TVA due intra-communautaire
- 4455 - TVA à décaisser
- 4456 - TVA déductible
  - 44562 - TVA déductible sur immobilisations
  - 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires,
  - 44566 - TVA déductible sur autres biens et services
  - 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires
  - 44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
  - 445672 - Sur achats intra-communautaires
- 4457 - TVA collectée par l'établissement
- 4458 - TVA à régulariser ou en attente
  - 44583 Remboursement de TVA sur le chiffre d'affaires demandé
  - 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation
  - 44586 Taxe sur le chiffre d'affaires sur factures non parvenues
  - 44587 Taxe sur le chiffre d'affaires sur factures à établir de la TVA

## Compte 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

Ce compte enregistre, en contrepartie des comptes 631, 633 et 637, les impôts, taxes et versements assimilés, qu'ils soient ou non assis sur les rémunérations du personnel, versés à l'administration des impôts (Ex : taxe sur les salaires) ou à d'autres organismes.

Il est préconisé d'ouvrir un compte par organisme.

## Compte 448 - Etat et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir

- 4486 - Autres charges à payer

### Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être calculées à cette date

- Débit compte de charge par nature intéressé
  - Crédit 4486 Charges à payer
- 
- 4487 - Produits à recevoir

### Technique comptable

*En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4*

- Débit 4487 Produits à recevoir
- Crédit compte de produits par nature intéressé

## **COMPTE 45 - ASSOCIES**

- 455 - Associé SCI

Ce compte concerne les seules opérations financières réalisées par l'établissement avec les SCI qu'il a été autorisé à créer ou auxquelles il a été autorisé à participer, exception faite de l'acquisition des parts sociales comptabilisée en compte 26.

## **COMPTE 46 - DEBITEURS DIVERS ET CREDITEURS DIVERS**

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

Le compte 46 présente les subdivisions suivantes :

### **Compte 462 - Créances sur cessions d'immobilisations**

#### Technique comptable

*Cession d'immobilisations :*

*Pour le prix de cession :*

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 775

*Encaissement du montant de la cession :*

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

### **Compte 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs**

*Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde soit débiteur, soit créditeur, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.*

- 4671 - Débiteurs divers
- 4672 - Créditeurs divers
- 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat

Cf. chapitre 2 du 2<sup>e</sup> thème de la partie 3, relatif à la taxe pour frais de chambre de métiers.

Ce compte doit être utilisé exclusivement par les chambres de niveau régional pour l'enregistrement de la Taxe pour Frais de Chambres de Métiers et de l'Artisanat en contrepartie du compte 757 - « Produits spécifiques »

- 4674 - Taxe d'apprentissage

Cf. chapitre 1 du 2<sup>e</sup> thème de la partie 3, relatif à la taxe d'apprentissage.

- 46741 - Taxe d'apprentissage - Organisme collecteur  
467410 - TA Collecte FNDMA  
467411 - TA Collecte CDA  
467412 - Quota concours financiers obligatoires

467413 - *Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises*  
467414 - *Quota versements pré-affectés*  
467415 - *Quota versements non affectés*  
467416 - *Hors Quota versements pré-affectés Barème*  
467417 - *Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème*  
467418 - *Hors Quota versements non affectés Barème*  
467419 - *Hors Quota versements non affectés Hors Barème*

▪ 46743 - *Taxe d'apprentissage - Organisme bénéficiaire*

- 4675 - *Fournitures acquises pour le compte des apprentis*
- 4676 - *Taxes, subventions, primes à recevoir*
- 4677 - *Subventions, primes à verser*
- 4678 - *Établissements du réseau*

▪ 46781 - *Chambres de niveau régional*

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, notamment les chambres départementales pour enregistrer les échanges avec le niveau régional. Il peut s'agir des subventions ou des ressources de fonctionnement affectées versées par les Chambres de niveau régional aux CMAD.

Il est conseillé de subdiviser le compte en identifiant les ressources de fonctionnement affectées et en distinguant les catégories de subvention.

▪ 46782 - *CMAD*

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, notamment les chambres de niveau régional pour enregistrer les échanges avec la CMAD. Il peut s'agir des subventions ou des ressources de fonctionnement affectées versées par les Chambres du niveau régional aux CMAD.

Il est conseillé de subdiviser le compte en identifiant les ressources de fonctionnement affectées et en distinguant les catégories de subvention.

▪ 46783 - *APCMA*

Ce compte doit être utilisé par les établissements du réseau, les chambres de niveau régional ou les chambres départementales pour enregistrer les échanges avec l'APCMA.

## Compte 468 - Produits à recevoir et charges à payer

*Sont constatés dans ce compte les seuls produits à recevoir et charges à payer n'appartenant pas à un autre compte de tiers.*

- 4686 - *Charges à payer*

*Ce compte doit être créditeur à la clôture de l'exercice.*

- 4687 - *Produits à recevoir*

*Ce compte doit être débiteur à la clôture de l'exercice.*

## **COMPTE 47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE**

*Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47. Toutefois, ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel : toute opération imputée au compte 47 doit être portée au compte définitif dans les meilleurs délais possibles.*

*Les comptes d'attente sont ouverts sous des intitulés précisant leur objet.*

*Les opérations inscrites dans ces comptes sont reclassées en fin d'exercice dans les comptes appropriés.*

Le compte 47 présente les subdivisions suivantes :

- 471 - Recettes à classer
- 472 - Dépenses à classer et à régulariser

## **COMPTE 48 - COMPTES DE REGULARISATION**

Les comptes de régularisation enregistrent :

- d'une part les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants ;
- d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais pouvant être réparties systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

### **Compte 486 - Charges constatées d'avance**

Il s'agit de charges qui correspondent à des achats de biens et services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement. Elles sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486 par le crédit des comptes de charges intéressés. Les écritures sont extournées au début de l'exercice suivant.

### **Compte 487 - Produits constatés d'avance**

Il s'agit de produits perçus ou comptabilisés avant que les prestations ou les fournitures les justifiant aient été effectuées ou fournies. Ils sont transférés en fin d'exercice au crédit du compte 487 par le débit des comptes de produits intéressés. Les écritures sont extournées au début de l'exercice suivant.

Si ces comptes enregistrent des opérations ou événements particuliers, il est préconisé de les détailler dans l'annexe.

## **COMPTE 49 - DEPRECIATION DES COMPTES DE TIERS**

### **Compte 491 - Dépréciation des comptes de clients**

Lors de l'inventaire, il est nécessaire de distinguer les créances irrécouvrables et les créances douteuses des autres créances et d'apprécier le risque de non-recouvrement en particulier au regard de la date d'antériorité.

La dépréciation doit être limitée au montant de la perte probable hors taxes.

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

#### Technique comptable

*En fin d'exercice, constitution de la dépréciation :*

- Débit 681 ou 687 Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions
- Crédit du compte 491

*Reprise de la dépréciation (dépréciation devenue en tout ou partie sans objet) :*

- Débit du compte 491
- Crédit 781 ou 787 Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

### **Compte 496 - Dépréciation des comptes de débiteurs divers**

Une dépréciation doit être constatée dès qu'apparaît une perte probable. Le montant de cette dépréciation est à apprécier compte tenu des circonstances et du principe de prudence.

# **CHAPITRE 5**

## **LES COMPTES DE LA CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS**

Les comptes financiers enregistrent des mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques, établissements financiers et assimilés, les agents de change, etc. Par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

### **COMPTE 50 - VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT**

Les valeurs mobilières de placement, sont constituées par les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27. Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition.

#### Compte 507- Bons du trésor et bons de caisse à court terme

#### Compte 508 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées

Ce compte ne doit pas contenir de placements à risques comme les actions.

#### Acquisition :

Ces comptes sont débités lors de l'entrée des valeurs mobilières de placement dans le patrimoine pour le coût d'acquisition (prix d'achat majoré des frais accessoires) par le débit d'un compte bancaire ou d'un compte de tiers.

#### Revente :

Ces comptes sont crédités lors de la revente des titres du montant de la valeur brute comptable des valeurs cédées par le débit :

- du compte 767 « produits nets sur cession de valeurs mobilières de placement » lorsque la cession des titres est génératrice d'un profit ; simultanément le prix de cession est porté au compte 767 par le débit du compte de trésorerie intéressé ;
- du compte 667 « charges nettes sur cessions de valeur mobilières de placement » lorsque la cession des titres est génératrice d'une perte ; simultanément le prix de cession est porté au crédit du compte 667 par le débit du compte de trésorerie intéressé.
  - 5088- *Intérêts courus*

Les intérêts courus et non échus constituent des produits à recevoir et seront rattachés à l'exercice. Le compte 5088 sera débité par le crédit du compte 764 Produits des Valeurs Mobilières de Placement.

### **COMPTE 51- BANQUE, ETABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILES**

#### Compte 511-Valeurs à l'encaissement

- 5111 - *Chèques bancaires à encaisser*
- 5115 - *Cartes bancaires à encaisser*
- 5117 - *Chèques impayés*
- 5118 - *Autres types de valeurs à l'encaissement* La subdivision du compte 511 est débitée du montant du type de valeurs remis à l'encaissement par le crédit des comptes intéressés. Elle est ensuite créditée au moment où les valeurs sont remises en banque.

## Compte 512 - Banques

L'établissement utilise une subdivision du compte pour chaque compte bancaire dont il est titulaire. Aucune compensation ne peut être opérée entre les comptes à solde débiteur et les comptes à solde créditeur.

Suite à l'arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière de transaction, d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation de l'autorité de tutelle n'est pas requise par les CMAR, les CRMA et les CMAD, il est précisé qu'un établissement du réseau des CMA peut ouvrir une ligne de trésorerie pour faire face à des besoins de court terme, sans autorisation de l'autorité de tutelle, à condition que :

- *le total des montants empruntés sur cette ligne au cours d'un exercice soit inférieur à trois mois de ses charges totales de fonctionnement de l'exercice précédent ;*
- *cette ligne de trésorerie soit apurée en fin d'exercice.*

## Compte 515 - Trésor

### Compte 518 - Intérêts courus

- o *5186-Intérêts courus à payer*

Les intérêts courus et non échus seront rattachés à l'exercice. Ce compte sera crédité par le débit du compte 661 Charges d'intérêt.

- o *5187-Intérêts courus à recevoir*

Ce compte sera débité par le crédit du compte 761 Produits de Participations

## **COMPTE 53 - CAISSE**

Le compte caisse est débité du montant des espèces encaissées. Il est crédité du montant des espèces décaissées. Son solde est toujours débiteur ou nul.

Les liquidités en devises existant à la clôture des comptes sont converties en euros sur la base du dernier cours de change. Les écarts de conversion constatés sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice au compte 666 « perte de change » ou 766 « gain de change ».

## **COMPTE 54 - REGIES D'AVANCE ET ACCREDITIFS**

Ce compte enregistre, le cas échéant, les écritures relatives aux fonds gérés par les régisseurs ou les comptables subordonnés et aux accreditifs ouverts dans les banques au nom d'un tiers ou d'un agent de l'établissement.

Il est débité du montant des fonds remis aux régisseurs et aux titulaires accreditifs par le crédit d'un compte de trésorerie.

Il est crédité du montant :

- des dépenses effectuées pour le compte de l'établissement par le débit du compte de tiers ou de charges ;
- des reversements de fonds avancés par le débit d'un compte de trésorerie.



## Compte 543 - Régies d'avances

### Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance) :

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit compte 51 ou compte 53

Comptabilisation des dépenses acceptées sur production de justificatifs par les régisseurs :

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Puis,

- Débit d'un compte de tiers pour les dépenses ordonnancées pendant la période complémentaire\*,  
ou
- Débit d'un compte de charges pour les dépenses de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier Rejets de dépenses des régisseurs
- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier Réductions ou suppressions d'avances
- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 543 régies d'avances

## Compte 545 - Régies de recettes

*Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.*

*Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouverts. La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte courant postal. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.*

*La circulaire n°2009-1407 de l'APCMA précise les règles applicables en matière de régie de recettes.*

### Technique comptable

Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes :

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 545 Régies de recettes

Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives :

- *Débit 545 Régies de recettes*
- *Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier*

Puis,

- *Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier*
- *Crédit d'un compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémentaire\*, ou*
- *Crédit d'un compte de produits pour les recettes de l'exercice*

*\*Période complémentaire après la fin d'un exercice où une opération est rattachée à cet exercice après réception d'une pièce comptable lors de l'exercice suivant.*

## **COMPTE 58 - VIREMENTS INTERNES**

Les comptes de virement interne sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés.

Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation sans risque de double emploi :

- des virements de fonds d'un compte de trésorerie à un autre compte de trésorerie ;
- et plus généralement de toutes opérations devant faire l'objet d'un enregistrement dans plusieurs journaux auxiliaires.

## **COMPTE 59 - DEPRECIATION DES COMPTES FINANCIERS**

### **Compte 590 - Dépréciation des valeurs mobilières de placement**

Elle constate un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles. La comparaison entre le montant comptabilisé dans le patrimoine et la valeur d'inventaire peut faire apparaître des plus ou moins-values. Cette comparaison est effectuée élément par élément. Seules les moins values affectant le résultat de l'exercice doivent être comptabilisées sous forme d'une dépréciation. Les plus-values constatées ne sont pas comptabilisées.

Le compte 590 est crédité du montant des dépréciations financières des valeurs mobilières de placement par le débit du compte 6866 « dotations aux dépréciations des valeurs mobilières de placement ».

Il est débité par le crédit du compte 7866 « Reprises sur dépréciations des valeurs mobilières de placement » lorsque la dépréciation s'avère en tout ou partie sans objet.

A la date de cession des valeurs mobilières de placement, la dépréciation antérieurement constituée est soldée par le crédit du compte 7866.

# **CHAPITRE 6**

## **LES COMPTES DE LA CLASSE 6**

### **COMPTE 60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS**

*Le compte 60 comprend :*

- *Les comptes de variations de stocks (compte 603) ;*
- *les achats d'approvisionnement à stocker ainsi que de marchandises (comptes 601 et 607) ;*
- *les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606) ;*
- *les achats d'études et prestations (compte 604).*

*Il présente les subdivisions suivantes :*

- *601 - Achats stockés – matières premières*
  - o *6011 - Achats de denrées pour la restauration*
  - o *6012 - Matières d'œuvres*
  - o *6017 - Fournitures*
- *603 - Variation des stocks (Approvisionnements et marchandises)*
  - o *6031 - Variation des stocks de matières premières*
    - *60311 - Variation des stocks de denrées restauration*
    - *60312 - Variation des stocks de matières d'œuvre*
    - *60317 - Variation des stocks de fournitures*
  - o *6037 - Variation des stocks de marchandises*
- *604 - Achats d'études et prestations de services*
  - o *6041 - Sous-traitance pédagogique*
  - o *6042 - Sous-traitance action (hors pédagogique)*
- *606 - Achats d'approvisionnements non stockés*
  - o *6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie,...)*
    - *60611 - Electricité*
    - *60612 - Eau*
    - *60613 - Gaz*
    - *60614 - Carburants et lubrifiants*
    - *60615 - Combustibles*
    - *60616 - Matières d'œuvre*
    - *60618 - Autres fournitures non stockables*
  - o *6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement*
  - o *6064 - Fournitures administratives*
  - o *6067 - Fournitures et petits matériels pédagogiques*
  - o *6068 - Autres matières et fournitures non stockées*
    - *60683 - Reproduction de cours*
- *607 - Achats de marchandises*

*Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks. Les comptes d'achats 601 et 607 correspondent aux comptes 31 et 37.*

*Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.*

*Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend du prix facturé, net de taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis. Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus.*

*Par ailleurs, les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature.*

*En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières ou bénéficié des prestations et que la facture correspondante n'a pas été reçue, il convient pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.*

## Technique comptable

*Achats en cours d'exercice :*

- Débit 601, 604, 606 ou 607
- Crédit 4011 Fournisseurs

*Opérations de fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières mais pas la facture correspondante :*

- Débit 601, 604, 606 ou 607
- Crédit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues

### Compte 601 - Achats stockés - matières premières

*Le compte 6011 est utilisé pour inscrire les charges relatives à l'acquisition de matières pour la restauration et pour les réceptions. La création de subdivision de compte est recommandée.*

*Les charges de matières d'œuvres pour assurer les formations initiales et continues sont inscrites dans le compte 6012 – Matières d'œuvres.*

*Les achats de fournitures stockés, faisant l'objet d'un suivi de stock à la clôture de l'exercice, sont comptabilisés dans le compte 6017 – Fournitures. En absence de suivi de stock ou lorsque les quantités stockées ne sont pas significatives, il est préconisé d'utiliser les subdivisions des comptes de fournitures 606.*

### Compte 603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)

*L'utilisation du compte 60 est étendue à la comptabilisation des variations de stocks par ouverture d'un compte 603 dont la ventilation est calquée sur celle des stocks d'approvisionnements : les variations dans l'exercice des comptes 31 et 37 sont enregistrées dans les comptes 6031 et 6037.*

*Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnements et de marchandises.*

*Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031 et 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnements et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire, la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des dépréciations.*

*Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. Le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.*

*Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises, d'une part, de matières premières et consommables d'autre part.*

*Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires.*

### Compte 604 - Achats d'études et de prestations de services

*Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ou qui assurent la fourniture de services de l'établissement, sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 - Sous-traitance générale.*

*Figure dans ces comptes 604, d'une façon générale, la sous-traitance de services refacturables et notamment les factures des intervenants extérieurs qui assurent les formations refacturées aux tiers.*

## Technique comptable

### Comptabilisation des achats :

- Débit 604 Achat d'études et prestations de service
- Crédit 401 fournisseurs
- Crédit 408 factures non parvenues pour celles nécessitant une écriture d'inventaire
- Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus

### Compte 606 - Achats d'approvisionnements non stockés

*Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés par l'établissement tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de stock et dont les existants sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486.*

*Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 - Escomptes obtenus.*

*Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxe récupérable, auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis.*

*La technique comptable est la même que celle exposée ci-dessus aux comptes 601 et 607.*

*Les charges relatives à la fournitures de matières, d'eau et d'énergie non stockables sont inscrites dans les comptes de subdivision du 6061 – Fournitures non stockables. Le compte 60614 – Carburants et lubrifiants est plus particulièrement utilisé pour les carburants et lubrifiants des véhicules, alors que le compte 60615 – combustibles est utilisé pour l'énergie des bâtiments.*

*L'achat de fournitures concernant l'entretien des locaux est comptabilisé en 615200.*

*Il faut noter que l'achat de papier est enregistré dans le compte 6064 – fournitures et petits matériels pédagogiques à l'exception de la quantité utilisée pour la reproduction de cours qui est inscrite dans le compte 60683 – Reproduction de cours.*

*Il est préconisé de comptabiliser en charge systématiquement les petits matériels et équipements d'une valeur inférieure à 500 € et de ne pas les considérer comme des immobilisations. Cependant, lorsque le bien est associé à une subvention d'investissement, il est comptabilisé en immobilisation même si sa valeur est inférieure au seuil fixé. En cas d'achat par lot, la valeur de ce dernier est à retenir pour la comparer au seuil des 500 €.*

*Les dépenses de fournitures et petits matériels pédagogiques destinées aux stagiaires de la formation initiale et continue sont comptabilisées dans le compte 6067 – Fournitures et petits matériels pédagogiques.*

### Compte 607 - Achats de marchandises

*Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état. Les produits achetés sont destinés à la revente et comptabilisés dans un compte 707.*

*Le compte 607 ne présente pas de subdivision obligatoire.*

### Compte 609 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

*Ce compte enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement à la comptabilisation de ces factures.*

## **COMPTE 61- SERVICES EXTERIEURS**

*Le compte 61 décrit d'une part, les achats de sous-traitance et, d'autre part, les charges externes autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance en relation avec l'investissement.*

*Le compte 61 présente les subdivisions suivantes :*

- 611 - *Sous-traitance générale*
- 612 - *Redevances de crédit-bail*
  - o 6122 - *Crédit-bail mobilier*
  - o 6125 - *Crédit-bail immobilier*
- 613 - *Locations*
  - o 6132 - *Locations immobilières*
  - o 6135 - *Locations mobilières*
- 614 - *Charges locatives et de copropriété*
- 615 - *Travaux d'entretien et de réparations*
  - o 6152 - *Sur biens immobiliers*
  - o 6155 - *Sur biens mobiliers*
  - o 6156 - *Maintenance*
- 616 - *Primes d'assurance*
  - o 6161 - *Primes d'assurance I,V,D (Incendie, vol, dégâts des eaux)*
  - o 6162 - *Primes d'assurance dommage construction*
  - o 6163 - *Primes d'assurance Véhicules*
  - o 6164 - *Primes d'assurance Responsabilité Civile*
  - o 6166 - *Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés*
  - o 6168 - *Primes d'assurance Divers*
- 617 - *Etudes et recherches*
- 618 - *Divers*
  - o 6181 - *Documentation générale*
  - o 6183 - *Documentation pédagogique*
  - o 6185 - *Frais de colloques, séminaires, conférences*

### **Compte 611- Sous-traitance générale**

*Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrites aux comptes 604. Il s'agit notamment des routages, de l'acheminement du courrier, du phoning, ...*

### **Compte 612 - Redevance crédit-bail**

*Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien d'une part, un droit de jouissance et d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.*

*Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées redevances ou loyers.*

*Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat. Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.*

*Les redevances, ou loyers, doivent être enregistrés au débit du compte 612 - Redevances de crédit-bail, sous comptes 6122 - Crédit-bail mobilier ou 6125 - Crédit-bail immobilier.*

*Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit à une subdivision du compte 4011 - Fournisseurs, soit à une subdivision du compte 408 - Fournisseurs - factures non parvenues.*

*Le cas échéant, les redevances, ou loyers qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 - Charges constatées d'avance).*

*Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles*

*applicables en matière de détermination de la valeur d'origine, c'est-à-dire pour son coût d'acquisition égal au prix de cession tel qu'il figure au contrat.*

*L'information relative au crédit-bail est obligatoire dans le compte de résultat.*

*Les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la forme suivante :*

- 612 - *Redevances de crédit-bail*
- *Crédit-bail mobilier... X €*
- *Crédit-bail immobilier... Y €*

*L'information concerne les redevances ou loyers à compter de l'entrée en jouissance des biens.*

*L'information est également obligatoire dans l'annexe sous la rubrique - Engagements donnés, où il convient de mentionner l'évaluation des redevances ou loyers restant à courir en matière de crédit-bail mobilier ou immobilier.*

## Compte 613 - Locations

*Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, ainsi que les malis sur emballages restitués.*

*Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils ont été payés au cours de ces derniers.*

*Ainsi, les loyers échus et non payés à la clôture sont portés au débit du compte de charge par le crédit du compte 4686 charges à payer.*

*A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 charges constatées d'avance.*

*Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.*

## Compte 614 - Charges locatives et de copropriété

*Ce compte enregistre tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.*

## Compte 615 - Travaux d'entretien et de réparation

*Les dépenses d'entretien et de réparation sont à porter en charges dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation et n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.*

*Les dépenses d'entretien à comptabiliser en charges au moment où elles sont encourues sont donc les dépenses récurrentes engagées pour maintenir les avantages économiques futurs attendus des immobilisations existantes.*

*Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Ils ne peuvent pas faire l'objet d'une provision pour charges à la clôture, et ce, même si la décision d'engager les travaux a été prise avant la date de clôture ou a fait l'objet d'un contrat signé ou d'un devis accepté avant cette date.*

*Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 1572) ainsi que la remise en état de sites ou les travaux liés au désamiantage.*

*Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.*

*Les contrats d'entretien réalisés par une entreprise de nettoyage ainsi que les contrats relatifs à l'entretien*  
Référentiel comptable du réseau des CMA

*des espaces verts sont comptabilisés en 6152 Travaux d'entretien et de réparation sur biens immobilier. Il est préconisé de créer des subdivisions de compte pour suivre ces charges.*

*Les charges inhérentes aux contrats périodiques de maintenance et d'entretien sont comptabilisées dans le compte 6156 – Maintenance. Cela intègre, par exemple, les contrats relatifs aux copieurs et à l'informatique. Pour qu'une charge soit comptabilisée dans ce compte, l'existence d'un contrat périodique est nécessaire. Dans le cas contraire, il s'agit d'une dépense inscrite dans les comptes 6152 ou 6155 Travaux d'entretien et de réparation.*

## Compte 616 - Primes d'assurance

*Les primes d'assurance couvrent certains risques encourus par les établissements. Des subdivisions ont été créées afin d'identifier, conformément aux indications figurant sur le contrat et la quittance d'assurance, le risque couvert.*

*Les comptes 6161 à 6163 assurent les biens mobiliers et immobiliers des établissements.*

*Les charges d'assurance de la responsabilité civile de la personne morale et des personnels des établissements sont inscrites en « 6164 – Prime d'assurance Responsabilité Civile ».*

*Les dépenses relatives à l'assurance responsabilité civile, déplacements, protection juridique, etc. des élus des établissements sont comptabilisées en « 6166 - Primes d'assurance des membres élus, associés et assimilés ».*

*Les autres charges d'assurance sont inscrites dans le compte « 6168 – Prime d'assurance diverses ».*

*Concernant les charges sur sinistres, les frais de réparation sont à comptabiliser dans les comptes de la classe 6 selon leur nature et l'indemnité d'assurance perçue est à enregistrer au compte 79 « transfert de charges ».*

## Compte 617 - Etudes et recherches

*Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisations, ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (compte 21).*

*Ils sont susceptibles, dans certaines conditions, d'être inscrits au compte 203 (voir ce compte).*

*Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.*

## Compte 618 - Divers

*Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de traductions, colloques, conférences et séminaires.*

*La documentation à usage pédagogique de la formation initiale et de la formation continue est comptabilisée dans le compte « 6183 - Documentation pédagogique ».*

*Les dépenses inscrites en « 6185 – Frais de colloques, conférences et séminaires » concernent les frais d'inscriptions à ces manifestations. Les autres dépenses associées sont comptabilisées dans les postes de charges selon leur nature (Frais de déplacement, ...).*



## Compte 619 – Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

Ce compte fonctionne comme le compte 609.

### COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTERIEURS

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions du compte 62.

Le compte 62 présente les subdivisions suivantes :

- 621 - Personnel extérieur à l'établissement
  - o 6211 - Personnel intérimaire
  - o 6214 - Personnel mis à disposition ou prêté
  - o 6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire
- 622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
  - o 6226 - Honoraires
  - o 6227 - Frais d'actes et de contentieux
  - o 6228 - Divers
- 623 - Publicité, publications, relations publiques
  - o 6231 - Annonces et insertions
  - o 6233 - Foires et expositions
  - o 6234 - Objets promotionnels
  - o 6236 - Catalogues et imprimés
  - o 6237 - Publications (dont publication CMA)
  - o 6238 - Divers (Pourboires, dons courants)
- 624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel
  - o 6241 - Transports sur biens
  - o 6243 - Transports entre établissements ou services
  - o 6244 - Transports collectif des membres élus, associés, assimilés
  - o 6246 - Frais de regroupement apprentis, pré apprentis, autres stagiaires de la formation continue
    - 62461 - Frais de regroupement apprentis
    - 62462 - Frais de regroupement autres stagiaires de la formation continue
    - 62463 - Frais de regroupement pré apprentis
  - o 6247 - Transports collectifs du personnel
  - o 6248 - Divers (dont voyage d'étude et à but éducatif)
- 625 - Déplacements, missions et réceptions
  - o 6251 - Déplacements du personnel
  - o 6252 - Déplacements des intervenants extérieurs
  - o 6253 - Frais d'inscription aux colloques
  - o 6254 - Déplacements des membres élus, associés ou assimilés
  - o 6255 - Frais de déménagement
  - o 6256 - Missions
    - 62561 - Missions du personnel
    - 62564 - Missions des élus
  - o 6257 - Réceptions
  - o 6258 - Frais de représentation
- 626 - Frais postaux et frais de télécommunications
  - o 6261 - Affranchissement
  - o 6262 - Frais de télécommunications
- 627 - Services bancaires et assimilés
  - o 6271 - Frais sur titres
  - o 6272 - Commissions et frais sur emprunts
  - o 6276 - Location de coffre
  - o 6278 - Autres frais et commissions
- 628 - Divers
  - o 6281 - Blanchissage
  - o 6282 - Formation continue du personnel de l'établissement

- 6283 - Frais de reproduction imprimé spécifiques
- 6284 - Frais de recrutement du personnel
- 6285 - Hébergement extérieur des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
- 6286 - Restauration extérieure des apprentis, autres stagiaires de la formation continue et pré apprentis.
- 6287 - Bourses Echanges Européens
- 6288 - Autres prestations extérieures diverses, concours divers

## Compte 621- Personnel extérieur à l'établissement

*Sont inscrites au compte 6211 - Personnel intérimaire, les sommes versées aux entreprises fournissant de la main d'œuvre.*

*Le compte 6214 enregistre les dépenses concernant le personnel mis à disposition ou prêté à l'établissement.*

*Sont inscrites au compte 6215 - Personnel de l'organisme gestionnaire / CFA, les charges liées aux refacturations du personnel de l'organisme gestionnaire travaillant pour le compte du Centre de Formation d'Apprentis ou inversement les charges liées aux refacturations du personnel du Centre de Formation d'Apprentis travaillant pour le compte de l'organisme gestionnaire.*

## Compte 622- Rémunération d'intermédiaire et honoraires

*Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est-à-dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.*

*L'imputation au compte 6226 - Honoraires, ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.*

*Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien dans l'établissement sont comptabilisés en charges dans les subdivisions du compte 622.*

*Il est rappelé que les frais accessoires d'acquisition des immobilisations sont nombreux. Il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires et d'officiers ministériels, de frais d'actes. Ces frais sont par nature des charges, mais ils font partie intégrante du coût d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation.*

*La règle comptable à observer est la suivante :*

- *si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire en conséquence au même compte de la classe 2 où l'acquisition est décrite ;*
- *si les frais d'acquisition sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation, enregistrement), ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné.*

*En ce qui concerne les honoraires d'architectes et de bureau d'études afférents à l'acquisition d'une immobilisation, imposés par la réglementation et dont l'intervention est essentielle et obligatoire, il convient de les classer en frais accessoires directs à imputer au même compte d'immobilisation.*

*Ce compte enregistre notamment les frais et commissions retenues, facturées par différents intermédiaires ainsi que les frais de transit effectués par des commissionnaires en marchandises.  
Les règlements afférents à des dépenses inscrites ou à inscrire dans le compte 6226 - Honoraires font l'objet d'une déclaration dans la DADS 2.*

*Sont inscrites en compte 6228, les rémunérations d'intermédiaires et d'honoraires qui n'ont pas pu être affectées dans le compte 6226 ou 6227.*

### **Compte 623 - Publicité, publications et relations publiques**

*En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation. Toutefois, les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une marque et qui sont hors de proportion avec les excédents annuels peuvent avoir le caractère de frais de premier établissement imputables au compte 201.*

*De même, les dépenses qui sont destinées à financer des produits dont la durée d'utilisation est supérieure à un an et qui sont de nature à exercer une influence réelle et immédiate sur les résultats d'exploitation doivent être immobilisées (notamment les frais de réalisation de films publicitaires).*

*Sont inscrites en « 6231 - Annonces et insertion », toutes les dépenses relatives à la publicité, la presse, la radio, à l'exception des annonces concernant le recrutement du personnel.*

*Sont comptabilisées en « 6233 - Foires et expositions » l'ensemble des charges directes relatives à la manifestation à l'exception des charges de personnel et frais de déplacements. Il est préconisé de créer des subdivisions pour ce compte selon les manifestations importantes et récurrentes organisées. Le classement par nature peut être écarté uniquement lorsque la facture du fournisseur ne détaille pas les prestations réalisées lorsqu'elles sont multiples.*

*Sont inscrites en compte « 6234 - Objets promotionnels », les charges relatives à la promotion de l'artisanat, de la Chambre de Métiers et de l'Artisanat ou de ses services. Il peut s'agir de stylos publicitaires, clés USB.*

*Sont inscrites en « 6236 - Catalogues et imprimés », les dépenses relatives à la réalisation par des fournisseurs extérieurs de plaquettes, catalogues, ..., et tout support de communication.*

*Sont comptabilisées en « 6237 - Publications » l'ensemble des charges directes relatives à la production du magazine des Chambres à l'exception des charges de personnel et frais de déplacements. Le classement par nature peut être écarté uniquement lorsque la facture du fournisseur ne détaille pas les prestations réalisées lorsqu'elles sont multiples.*

### **Compte 624 - Transports de biens et transports collectifs de personnel**

*Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacements que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens. Il faut noter que les frais de transport lié à l'acquisition de matières ou fournitures sont inscrits dans le compte de charge correspondant à la nature du produit acheté.*

*Sont inscrites dans les comptes 6241, les dépenses liées à un transport spécifique de bien.*

*Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les produits enregistrés au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant du compte 60 correspondant).*

*Les indemnités de transport versées aux apprentis, stagiaires de la formation continue et pré apprentis sont enregistrées dans les subdivisions du compte 6246.*

*Les transports collectifs du personnel ou des élus ne concernent que les frais payés directement au transporteur. Les indemnités kilométriques sont notamment exclues de ces comptes.*

## Compte 625 - Déplacements - missions - réceptions

*Il est rappelé que les demandes de remboursement de frais des collaborateurs sont à enregistrer selon leur nature comptable.*

*Le compte 625 retrace les frais payés au personnel et aux élus relatifs aux frais de transports, indemnités kilométriques, frais de séjour, frais de mission.*

*Sont notamment inscrits en compte 6251- 6252 - 6254 « Déplacements », les frais de train, remboursement kilométrique, péages, parking, taxis. Une distinction dans le compte utilisé est faite selon la catégorie à laquelle appartient la personne qui se fait rembourser.*

*Sont notamment inscrits en compte 6256 « Mission », les dépenses relatives à l'hébergement et aux repas. Dans la mesure où le repas est pris avec des invités extérieurs, il s'agit de dépenses de réception qui sont inscrites dans le compte 6257 « réception ». Sont comptabilisés également dans ce compte les achats relatifs à la réception de tiers (y compris la matière d'œuvre pour des productions réalisées en interne).*

*En application de l'arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD, il convient d'isoler les frais de représentation en les comptabilisant dans le compte 6258. Les frais de représentation sont « des frais de déplacement, de mission ou de réception engagés dans l'intérêt des affaires de la chambre des métiers et de l'artisanat de région ou de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale à l'extérieur de l'établissement par son président dans l'exercice de ses fonctions, ou par un membre du bureau mandaté par lui. »*

## Compte 626 - Frais postaux et frais de télécommunications

*Sont présents à ce compte les affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, redevances pour télécommunications, Internet et transmission d'informations.*

*Il convient de s'assurer lors de la clôture des comptes, que les abonnements et consommations couvrent une période de 12 mois.*

## Compte 627 - Services bancaires et assimilés

*Sont comptabilisés à ce compte les frais d'achat, de vente ou de garde de titres (6271 - Frais sur titres).*

*Les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit, la commission prélevée par les banques au titre des chèques impayés rejetés pour tout autre motif que l'absence ou l'insuffisance de commission, les abonnements spécifiques pour le suivi bancaire, ainsi que les commissions de gestion de compte sont notamment comptabilisées au compte 6278 - Autres frais et commissions.*

## Compte 628 - Divers

*Sont comptabilisés à ce compte les cotisations ouvrant droit à un service en contrepartie, les frais de blanchissage exécuté par l'extérieur, les frais de reproductions d'imprimés spécifiques n'ayant pas un caractère publicitaire ou de communication (Exemple imprimé administratif), les frais de recrutement du personnel, ainsi que les frais de formation professionnelle continue.*

*Sur ce dernier point, il est précisé qu'en règle générale, les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, doivent être comptabilisées non selon leur objet, la formation professionnelle continue, mais en fonction de leur nature.*

*Ne sont, par conséquent, comptabilisées au débit du compte 6283 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.*

## Compte 629 – Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

*Le compte 629 fonctionne comme le compte 609.*

### **COMPTE 63 - IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES**

*Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant d'une part, à des versements obligatoires à l'Etat et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques et 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 ».*

*Le compte 63 présente les subdivisions suivantes :*

- 631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (Administration des impôts)
  - o 6311 - Taxe sur les salaires
  - o 6313 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
  - o 6318 - Autres
- 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)
  - o 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue
  - o 6334 - Participation des employeurs à l'effort de construction
  - o 6338 - Autres
- 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
  - o 6351 - Impôts directs (sauf l'impôt sur les bénéfices)
    - 63511 - Taxe d'habitation
    - 63512 - Taxe foncière
    - 63513 - Autres impôts locaux
  - o 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
  - o 6353 - Impôts indirects
  - o 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
  - o 6358 - Autres droits
- 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
  - o 6371 - FIPHFP
  - o 6378 - Taxes diverses

### Compte 631- Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

*Sont comptabilisés au débit du compte 631 les impôts, taxes et versements assimilés déterminés à partir des rémunérations du personnel de l'établissement, et versés à l'administration fiscale.*

*Est inscrite au débit du compte 6311, la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé à la Direction Générale des Finances Publiques, par le crédit du compte 447 - Autres impôts, taxes et versement assimilés.*

*Le compte 6313 – Participation des employeurs à la formation professionnelle continue ne doit normalement pas être utilisé car l'établissement se libèrera de cette obligation en versant sa contribution au fonds de mutualisation du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat (compte 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue).*

*Le principe de rattachement de ces charges au bon exercice est le principe du fait générateur. Seront comptabilisés dans les charges de l'exercice N, les impôts, taxes et versements assimilés calculés sur les rémunérations de l'exercice N. Lorsque ces charges sont exigibles en N+1, il convient d'évaluer à la date de clôture, les charges dues afin de constater la charge à payer.*

## Compte 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations

*Sont comptabilisés au débit du compte 633 les impôts, taxes et versements assimilés déterminés à partir des rémunérations du personnel de l'établissement, et versés à des organismes autres que l'administration fiscale.*

*Les sommes versées au fonds de mutualisation du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat au titre de la formation de son personnel sont inscrites dans le compte 6333 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.*

*Le principe de rattachement de ces charges au bon exercice est le principe du fait générateur. Seront comptabilisés dans les charges de l'exercice N, les impôts, taxes et versements assimilés calculés sur les rémunérations de l'exercice N. Lorsque ces charges sont exigibles en N+1, il convient d'évaluer à la date de clôture, les charges dues afin de constater la charge à payer.*

## Compte 635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

*Sont comptabilisés à ce compte l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des impôts.*

- 6352- Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

*La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisations de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.*

*La distinction entre impôts directs et impôts indirects est la suivante :*

*Les impôts directs sont payés et supportés par la même personne, en l'occurrence l'établissement.*

*En revanche, avec les impôts indirects, comme la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), les droits de douane ou les taxes sur les carburants, le redevable (l'établissement) est distinct du contribuable. Les impôts indirects sont versés par les établissements, mais répercutés sur le prix de vente d'un produit ; ils sont donc supportés par une autre personne, le contribuable. Ainsi, la TVA est versée par les établissements redevables, mais entièrement payée par les consommateurs finaux, les contribuables, inconnus de l'administration fiscale.*

*Les impôts directs, autres que ceux relatifs à l'impôt sur les bénéfices, sont inscrits dans les subdivisions du compte 6351- Impôts directs.*

*Les impôts indirects sont inscrits dans le compte 6353 - Impôts indirects.*

## Compte 637- Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

*Ce compte enregistre les impôts et taxes dus autres que ceux assis sur les rémunérations et versés à d'autres organismes que l'administration fiscale.*

*Sont comptabilisés au compte 6371 - FIPHFP, les charges relatives à la contribution obligatoire au titre du handicap. La taxe étant déterminée à partir des effectifs présents lors de l'exercice N-1, il convient de procéder à une évaluation et comptabiliser cette charge lors de la clôture de l'exercice N-1 (au titre des charges à payer).*

### Technique comptable

*A la clôture de l'exercice :*

- Débit 631, 633 ou 637
- Crédit du 4486

## **COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL**

Les charges de personnel sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement et par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, versements aux mutuelles, caisses de retraite, œuvres sociales.

Il est à noter qu'une distinction entre 4 catégories de personnel est faite :

- Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire
- Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI
- Les vacataires
- Les autres personnels notamment les personnels détachés

Le compte 64 présente les subdivisions suivantes :

- 641 - Rémunérations du personnel
  - o 6411 - Salaire et appointements
    - 64111 - Traitements du personnel titulaire et stagiaire
    - 64112 - Traitements du personnel contractuel
    - 64113 - Traitements du personnel vacataire
    - 64114 - Traitements du personnel détaché
  - o 6412 - Congés payés du personnel
  - o 6413 - Primes et gratifications
    - 64131 - Primes et gratifications du personnel titulaire
    - 64132 - Primes et gratifications du personnel contractuel
  - o 6414 - Indemnités diverses
    - 64141 - Indemnités diverses du personnel titulaire
    - 64142 - Indemnités diverses du personnel contractuel
  - o 6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi
    - 64171 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel titulaire et stagiaire
      - 641711 - Indemnités de préavis et de licenciement
      - 641712 - Allocations pour perte d'emploi
      - 641713 - Indemnité de départ en retraite
    - 64172 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi du personnel contractuel
      - 641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
      - 641722 - Allocations pour perte d'emploi
  - o 6418 - Autres rémunérations du personnel
    - 64181 - Autres rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
    - 64182 - Autres rémunérations du personnel contractuel
- 645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
  - o 6451 - Cotisations à l'URSSAF
    - 64511 - Sur rémunérations du personnel titulaire
    - 64512 - Sur rémunérations du personnel contractuel
  - o 6452 - Cotisations aux mutuelles
    - 64521 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
    - 64522 - Sur rémunérations du personnel contractuel
  - o 6453 - Cotisations aux caisses de retraites
    - 64532 - Pension civile
      - 645321 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
      - 645322 - Sur rémunérations du personnel contractuel
    - 64538 - Autres caisses de retraite
      - 645381 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire
      - 645382 - Sur rémunérations du personnel contractuel
  - o 6454 - Assurance chômage
  - o 6455 - Charges sociales sur congés à payer
  - o 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
    - 64581 - Sur rémunérations du personnel titulaire et stagiaire

- 64582 - Sur rémunérations du personnel contractuel
- 64586 - Participation aux charges de fonctionnement des CFA non gérés directement par la chambre
- 647 - Autres charges sociales et prestations directes
  - 6471 - Prestations directes
    - 64713 - Traitements et indemnités des personnels en congé longue durée, maladie prof. ou A.T
    - 64718 - Autres prestations directes
  - 6474 - Œuvres sociales
  - 6475 - Médecine du travail
  - 6478 - Divers
- 648 - Autres charges de personnel

### Technique comptable

#### *Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales :*

- Débit 641 Rémunération du personnel pour le montant brut de la rémunération
- Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
- Crédit 431 Sécurité Sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

#### *Comptabilisation des charges patronales :*

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

#### *Comptabilisation des congés payés :*

#### *Écritures d'inventaire en fin d'exercice :*

- Débit 6412 Congés payés du personnel,
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

*Il est précisé que les congés payés sont calculés sur l'ensemble du personnel présent à la date de clôture à l'exception des enseignants (Cf. chapitre 1 du 1<sup>er</sup> thème relatif à la comptabilisation des charges de personnel en partie 3).*

## Compte 641 - Rémunération du personnel

*Est comptabilisée en 6411 la rémunération brute des personnels de l'établissement en distinguant les 4 catégories de personnel suivantes :*

- Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire
- Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI
- Les vacataires
- Les autres personnels notamment les personnels détachés.

*La rémunération comprend le salaire de base, le treizième mois (article 24 du statut), le complément de rémunération par rapport au SMIC (article 22 du statut), les heures complémentaires et supplémentaires.*



*Le compte 6412 reprend la charge à payer pour congés payés du personnel. Une subdivision est possible pour inscrire les jours RTT dus si ceux-ci sont significatifs. Il est rappelé que le compte épargne temps n'est pas autorisé dans le statut du personnel actuel.*

*La méthode d'évaluation et de comptabilisation des congés payés est décrite au chapitre 1 du 1<sup>er</sup> thème de la partie 3.*

*Sont comptabilisées en 6413, notamment, les sommes versées au titre de l'article 25 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat.*

*Sont comptabilisées en 6414, notamment, les indemnités versées au titre de l'article 23 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat, l'indemnité de départ en retraite ainsi que l'indemnité de précarité due aux agents contractuels selon les règles du statut du personnel.*

*Les Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi sont comptabilisées selon leur nature dans les subdivisions du compte « 6417 Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour pertes d'emploi » en respectant la distinction agent titulaire, agent contractuel.*

*Concernant les comptes 6413, 6414, 6417, 6418 il faut entendre par agent contractuel, toutes les catégories d'agents non titulaires.*

*Le compte 6418 - autre rémunération du personnel, intègre les éléments de rémunération non inscrits en 6411- salaire et appointements.*

*Il comprend notamment les avantages en nature expressément autorisés par le statut du personnel.*

### **Compte 645 - Charges de sécurité sociale et de prévoyance**

*Sont comptabilisées en 645, les charges patronales associées aux salaires et appointements. Ces charges sont inscrites selon leur destinataire en :*

- 6451 - Cotisations à l'URSSAF
- 6452 - Cotisations aux mutuelles
- 6453 - Cotisations aux caisses de retraite
- 6454 - Cotisations à l'assurance chômage
- 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux.

*Une distinction est faite entre le personnel titulaire et le personnel contractuel.*

*Concernant les comptes 6451, 6452, 6453, 6458 il faut entendre par agent contractuel, toutes les catégories d'agents non titulaires.*

### **Compte 647 - Autres charges sociales et prestations directes**

*Ce compte enregistre notamment les frais relatifs aux œuvres sociales et les versements aux comités d'établissement (6474).*

*Par ailleurs, la masse salariale des agents en arrêt longue durée, en maladie professionnelle ou accident du travail est exclue du compte 641 pour être inscrite en 6471 - Prestations directes.*

### **Compte 648 - Autres charges de personnel**

*Sont inscrites dans ce compte les charges de personnel exclues des postes précédents. Il s'agit notamment des avantages locaux autorisés par l'article 77 du statut à l'exception des œuvres sociales étudiées précédemment. Il peut s'agir de cadeaux exceptionnels offerts à des salariés pour le Noël des enfants ou les titres restaurant par exemple.*

## COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Le compte 65 présente les subdivisions suivantes :

- 651 - *Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires*
- 653 - *Indemnités versées aux représentants de la Chambre*
  - o 6531 - *Indemnités de fonction versées aux membres élus*
  - o 6532 - *Indemnités de présence versées aux membres élus*
  - o 6533 - *Indemnités de présence versées aux membres associés et assimilés*
- 654 - *Charges sur créances irrécouvrables*
  - o 6541 - *Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice*
  - o 6542 - *Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs*
- 657 - *Charges spécifiques*
  - o 6571 - *Elections*
  - o 6572 - *Subventions*
    - 65721 - *Subventions aux CFA non gérés par la compagnie*
    - 65722 - *Subventions aux chambres de niveau régional*
    - 65724 - *Subventions aux CMAD*
      - 657241 - *Droit additionnel supplémentaire*
    - 65728 - *Subventions aux Autres organismes*
  - o 6573 - *Bourses, récompenses*
  - o 6578 - *Autres charges spécifiques*
- 658 - *Charges diverses de gestion courante*
  - o 6581 - *Frais de gestion sur ressources affectées (APCMA)*
    - 65811 - *Participation aux frais de l'APCMA*
    - 65813 - *Participation au fonds de catastrophes naturelles*
    - 65814 - *Participation au fonds de solidarité des Présidents*
    - 65815 - *Indemnité compensatrice des anciens Présidents*
  - o 6582 - *Participation aux frais des chambres de niveau régional*
    - 65821 - *Fonds de péréquation*
    - 65828 - *Autres participations*
  - o 6583 - *Participation aux services communs*
  - o 6584 - *Caisse de secours aux artisans*
  - o 6585 - *Participation aux charges des services à comptabilité distincte (dont CFA)*
  - o 6586 - *Participation aux frais de la CMAD*
    - 65861 - *Fonds de péréquation*
    - 65862 - *Participation issue des ressources de fonctionnement affectées*
  - o 6588 - *Autres charges et participations diverses*

### Compte 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

*Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'établissement. Il peut s'agir de l'achat d'un nom de domaine, de l'hébergement d'un site Internet par exemple.*

### Compte 653 - Indemnités versées aux représentants de la chambre

*En application des décisions de l'assemblée générale, les indemnités de fonctions versées au Président et aux membres du bureau dans le respect de la réglementation en vigueur, sont inscrites dans le compte 6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus.*

*Les indemnités de présence versées aux élus pour la représentation de la chambre au sein de la structure ou à l'extérieur, sont comptabilisées en 6532 - Indemnités de présence versées aux membres élus. La convocation et la feuille d'émargement doivent justifier cette action.*

*Si ces missions sont confiées à des membres associés ou assimilés au sens du code de l'artisanat, la charge est inscrite en 6533 - Indemnités de présence versées aux membres associés ou assimilés.*

## Compte 654 - Charges sur créances irrécouvrables

Sont enregistrées à ce compte les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées. Lorsque ces pertes ne présentent pas ce caractère, c'est une subdivision du compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice ou du compte 672 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion des exercices antérieurs qui doit être utilisée. Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

Une distinction est faite selon l'ancienneté de la créance. Les créances de l'année sont enregistrées en 6541 - Charges sur créances irrécouvrables de l'exercice, les autres en 6542 - Charges sur créances irrécouvrables des exercices antérieurs.

## Compte 657- Charges spécifiques

Sont retracées à ce compte les charges spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charges par nature.

La prise en charge des dépenses relatives notamment aux listes électorales et aux frais de propagande pour les élections des chambres de métiers et de l'artisanat sont inscrites dans le compte 6571 - Elections.

Les participations, subventions à des structures non gérées par la chambre de métiers et de l'artisanat s'inscrivent en 6572 - Subventions. Une distinction est faite entre les CFA (65721), les chambres du niveau régional (65722), les chambres de métiers et de l'artisanat départementales (65724), et les autres organismes (65728).

Le versement des subventions aux CMAD (65724) est détaillé, outre le droit additionnel supplémentaire, en sous-comptes par financeur et par type d'actions, afin de faciliter l'élaboration de comptes correspondant à l'activité propre des chambres régionales.

Sont inscrites en 6573 - Bourses, récompenses les dépenses relatives à l'achat de médailles, coupes et autres récompenses pour les salariés, apprentis, stagiaires de la formation et les élus. Une subdivision de ce compte selon les catégories de destinataires est recommandée.

## Compte 658 - Autres charges de gestion courante

Les ressources affectées gérées par l'APCMA font l'objet d'appels de fonds auprès des établissements du réseau. Ces charges sont inscrites dans les subdivisions du compte 6581 - Frais de gestion sur ressources affectées. Il en est de même pour la caisse de secours aux artisans 6584 - Caisse de secours aux artisans.

Les participations financières des établissements aux charges des différentes structures sont inscrites dans les comptes 6582, 6583, 6585 et 6586. Il en est ainsi pour les charges relatives à la participation financière dans :

- les chambres de métiers et de l'artisanat départementales
- les chambres de niveau régional (CRMA ou CMAR)
- les services communs
- les services à comptabilité distincte (Notamment les CFA)

Les ressources de fonctionnement affectées, versées par la chambre de niveau régional aux chambres départementales en application de la loi n°2010-853 du 23 juillet 2010 - (Article 12 - 2° « La chambre de métiers et de l'artisanat de région ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat (...) Répartit entre les chambres départementales qui lui sont rattachées, après déduction de sa propre quote-part, les ressources qui lui sont affectées »), sont comptabilisées dans le compte « 65862 – Participation issue des ressources de fonctionnement affectées ».

Les autres charges de gestion courante qui n'ont pu trouver leur affectation dans les subdivisions précédentes du compte 65 sont enregistrées en 6588. Il s'agit, par exemple, des différences négatives de caisse ou des différences négatives de règlements.

## COMPTE 66 - CHARGES FINANCIERES

Le compte 66 présente les subdivisions suivantes :

- 661 - Charges d'intérêts
  - o 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
  - o 6615 - Intérêts des comptes courants
  - o 6618 - Autres charges d'intérêts
- 664 - Pertes sur créances liées à des participations
- 665 - Escomptes accordés
- 666 - Pertes de change
- 667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 668 - Autres charges financières

### Compte 661 - Charges d'intérêts

Il enregistre à son débit les charges d'intérêts dues, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs. Pour une meilleure lecture des comptes, il est préconisé de créer une subdivision du compte 6611 « Intérêts des emprunts et dettes » par emprunt existant.

Sont inscrites dans le compte 6615 « Intérêts des comptes courants » les charges d'intérêts et agios. Les commissions bancaires étant inscrites dans le compte 6278 « Autres frais et commissions ».

Le compte 6618 « Autres charges d'intérêts » retrace notamment les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dus sur les opérations de fonctionnement effectuées par l'établissement (marchés de fournitures...). Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les pénalités sont comptabilisés au même compte que l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée.

### Compte 664 - Pertes sur créances liées à des participations

Sont comptabilisées dans ce compte les charges relatives à la perte financière constatée et avérée dans des participations inscrites en compte d'immobilisations financières.

### Compte 665 - Escomptes accordés

Le compte 665 est débité du montant des escomptes accordés par le crédit de la subdivision intéressée du compte 411 clients.

### Compte 666 - Pertes de change

Sont portées à ce compte les pertes de change supportées par l'entreprise 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.

### Compte 667- Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

Il enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement. Il est débité de la valeur brute des titres cédés. Il est crédité du prix de cession de ces titres. Le compte 667 est utilisé dans le cas d'une perte nette sur cession. Seule cette perte est inscrite au budget.

### Compte 668 - Autres charges financières

Ce compte enregistre les charges financières non affectées dans les autres comptes 66. Il peut s'agir par exemple des commissions prélevées pour l'encaissement de chèques vacances ou des tickets restaurants.

## COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le compte 67 présente les subdivisions suivantes :

- 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
  - o 6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
  - o 6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
  - o 6713 - Dons, libéralités
  - o 6714 - Créances devenues irrécouvrables
  - o 6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
    - 67181 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
    - 67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
- 672 - Charges sur exercices antérieurs
- 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés
  - o 6751 - Immobilisations incorporelles
  - o 6752 - Immobilisations corporelles
  - o 6756 - Immobilisations financières
- 678 - Autres charges exceptionnelles

Les charges exceptionnelles sont distinguées afin que le compte de résultat puisse faire apparaître le résultat courant et le résultat exceptionnel.

Le champ d'application du compte 67 est défini par le caractère exceptionnel de ces charges par rapport aux charges d'exploitation courantes et normales 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.

Si elles sont d'un montant important, elles devront cependant être signalées et explicitées dans l'annexe.

Il est précisé que toute charge financière est comptabilisée comme telle au compte 66, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

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 (671), opérations en capital (675, 678).

### Compte 671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion telles que dons, subventions accordées, pénalités et amendes fiscales ou pénales, créances de l'exercice devenues irrécouvrables et déficits ou intérêts sur débits admis en décharge ou remise gracieuse.

Il retrace également au compte 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » les pénalités supportées par l'établissement lorsque dans le cadre d'une prestation qu'il doit effectuer ou d'une vente qu'il réalise, il subit une réduction sur le prix pour inobservances des délais ou des spécifications prévues au contrat ou dans la convention.

Les conséquences d'un redressement fiscal, les pénalités, amendes fiscales ou pénales sont inscrites dans le compte 6712 « Pénalités et amendes fiscales ou pénales ».

Les dons sont comptabilisés dans les charges de l'exercice, dans les charges exceptionnelles au débit du compte 6713 « Dons et libéralités ».

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts (en cas d'assujettissement à la TVA), la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée. Elle est alors inscrite en compte 6714 - Créances devenues irrécouvrables. Les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un

caractère habituel eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées ne sont pas enregistrées à ce compte mais au compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

### Compte 672 - Charges exceptionnelles sur exercices antérieurs

Lorsque le fait générateur de la charge est antérieur à l'exercice, la charge ayant le caractère exceptionnel est comptabilisée dans le compte 672 Charges sur exercice antérieur.

Il en est ainsi pour les pertes sur créances irrécouvrables qui ne présentent pas un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées lorsque l'origine de la créance est antérieure à cet exercice.

### Compte 675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

Le compte 675 est débité de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé de la classe 2.

La valeur nette comptable est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués (à l'exception, le cas échéant, des amortissements pour ordre). Elle ne tient pas compte des dépréciations.

En fonction de la nature de l'immobilisation (incorporelle, corporelle ou financière), la valeur comptable de cette dernière est inscrite dans la subdivision du compte correspondante (6751, 6752, 6756).

En ce qui concerne les cessions de valeurs mobilières de placement, la valeur d'actif brute de ces valeurs cédées est virée au débit du compte 667 ou 767 selon que la cession est génératrice d'une perte ou d'un profit.

### Compte 678 - Autres charges exceptionnelles

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

## **COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS**

Voir le 4<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel.

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

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles (compte 687).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

- 681 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges d'exploitation
  - o 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations
    - 68111 - Immobilisations incorporelles
    - 68112 - Immobilisations corporelles
  - o 6815 - Dotations aux provisions d'exploitation
    - 681511 - Provisions pour litige
    - 681518 - Provisions pour autres risques
    - 681572 - Provisions pour gros entretiens ou grandes révisions
    - 681581 - Provisions pour indemnités de départ en retraite
    - 681588 - Provisions pour autres charges
  - o 6816 - Dotations aux dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
  - o 6817 - Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

- 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges financières
- 687 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - Charges exceptionnelles

Les comptes 681, 686 et 687 sont débités du montant respectif des dotations de l'exercice aux amortissements, dépréciations et provisions par le crédit des subdivisions des comptes d'amortissements, de dépréciations et de provisions concernés.

En ce qui concerne l'amortissement, voir les comptes 28 - Amortissements des immobilisations pour la technique comptable proprement dite.

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans le 4<sup>ème</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel.

Les dépréciations sont mentionnées dans les chapitres relatifs aux différents actifs concernés (immobilisations, stocks, créances, comptes financiers).

Les provisions sont une catégorie de passif (cf. commentaires du compte 15 et 5<sup>ème</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel)

## Compte 681- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation

Il est préconisé d'utiliser les sous-comptes par nature du bien (Cf. classement comptable des immobilisations - classe 2).

► Il est rappelé quelques règles concernant les amortissements (voir également le 4<sup>ème</sup> thème de la partie 3):

Les amortissements ont un caractère obligatoire. Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et même en cas d'insuffisance d'excédent, il doit être procédé aux amortissements nécessaires.

L'amortissement d'un actif est la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. Le montant de la dotation dépend du mode d'amortissement pratiqué, et de la durée d'utilisation du bien.

Toute modification significative dans l'utilisation du bien justifie la révision du plan en cours. Toutefois, les cas de modifications restent rares et constituent un changement de méthode comptable.

Le point de départ de l'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Il est demandé aux établissements de ne pas pratiquer de réévaluation libre.

Le compte 6811 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux amortissements sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions ont été créées.

► Il est rappelé quelques principes généraux et définitions concernant les dépréciations et les provisions.

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

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise. Ce passif résulte d'une obligation auprès d'un tiers, existante à la clôture d'un exercice, dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéficiaire, de tiers.

Les comptes annuels doivent respecter le principe de prudence et, même en cas d'absence ou d'insuffisance d'excédent, il doit être procédé aux provisions et dépréciations nécessaires.

Le compte 6815 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions.

Les subdivisions du compte 15 retracent les provisions. Les règles relatives à leur comptabilisation sont précisées dans les commentaires de ces comptes (2<sup>nd</sup>e partie - Chapitre 1).

Se référer également au chapitre 2 du 5<sup>e</sup> thème de la partie 3 relatif à la comptabilisation des provisions.

Cela concerne les provisions pour litige (1511), les provisions pour autres risques (1518), les provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (1572), les provisions pour départ en retraite (1581) et les autres provisions pour charges (1588).

Le compte 6816 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 29 - dépréciation des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions sont préconisées.

Le compte 6817 est débité par le crédit de la subdivision concernée du compte 49 - dépréciation des comptes de tiers. Pour distinguer les dotations aux dépréciations des comptes d'actifs circulants, des subdivisions sont préconisées.

### Compte 686 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges financières

Le compte 686 est débité par le crédit de :

- la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions.
- la subdivision intéressée du compte 296 - dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ou 297 - dépréciation des autres immobilisations financières.
- la subdivision intéressée du compte 59 - dépréciation des comptes financiers.

### Compte 687 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges exceptionnelles

Le compte 687 est débité par le crédit de :

- la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations
- la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions
- la subdivision intéressée des comptes 29, 39 ou 49 - Dépréciations

En particulier, les frais d'études non suivis d'effets (pas d'investissements réalisés à la suite) donnent lieu à amortissements exceptionnels et non à amortissements dérogatoires.

## **COMPTE 69 - IMPOTS SUR LES BENEFICES ET IMPOTS ASSIMILES**

Le compte 69 présente la subdivision suivante :

### Compte 695 - Impôts sur les bénéfices

Ce compte enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables.

Des subdivisions sont à ouvrir le cas échéant pour identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.



## **CHAPITRE 7**

### **LES COMPTES DE LA CLASSE 7**

#### **COMPTE 70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES**

*Les montants des ventes, des prestations de service, des produits afférents aux activités annexes sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708 par le débit de la subdivision intéressée du compte 41 – Clients et comptes rattachés. Le compte 70, corrigé de l'incidence du compte 703, représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.*

*Le compte 70 présente les subdivisions suivantes :*

- 701 - Ventes de produits finis
- 703 - Ventes de produits résiduels
- 704 - Travaux
- 705 - Etudes
- 706 - Prestations de services
  - o 7061 - Redevances et droits
    - 70611 - Contrats d'apprentissage
    - 70612 - Inscription des droits d'examen
    - 70618 - Autres redevances et droits
  - o 7062 - Restauration
  - o 7064 - Transports
  - o 7065 - Hébergements
  - o 7066 - Prestations d'enseignement
    - 70661 - Contributions au SPI
    - 70662 - Formation modulaire de courte durée
    - 70664 - Formation qualifiante
    - 70668 - Autres prestations d'enseignement
  - o 7067 - Prestations aux entreprises
    - 70671 - Actions économiques
    - 70674 - Actions relatives à l'emploi
    - 70678 - Autres prestations aux entreprises
  - o 7068 - Prestations diverses
    - 70681 - Foires et salons
    - 70688 - Autres prestations diverses
- 707 - Ventes de marchandises
- 708 - Produits des activités annexes
  - o 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
  - o 7083 - Locations diverses
  - o 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
  - o 7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux
  - o 7088 - Autres produits d'activités annexes

*Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes, sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708.*

*Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 - Escomptes accordés.*

*Les ports facturés en cas de vente « départ » (c'est-à-dire avant le transfert de propriété) sont inscrits au compte de vente correspondant, notamment si la facturation correspond au coût du service rendu par l'établissement ou lorsque le montant du port indiqué sur la facture est différent de la somme versée au transporteur.*

*Lorsqu'il s'agit de la récupération de débours avancés pour le compte de clients, il est admis de re-créditer le compte 6241 - Transports sur biens qui a été préalablement débité. En revanche, ils correspondent à un élément du prix de vente dans le cas où il est stipulé qu'il s'agit d'une vente « arrivée ».*

*Les rabais, remises, ristournes, sont comptabilisés au débit du compte de produit correspondant. En fin d'exercice, s'ils n'ont pas fait l'objet d'une comptabilisation lors de la facturation, ils doivent faire l'objet d'une évaluation et d'un enregistrement par le débit du compte de produit et par le crédit du compte « 4198 - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir ».*

*Lors de l'inventaire, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contrepartie du crédit du compte 487 - Produits constatés d'avance.*

*Les ventes imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies sont portées au crédit du compte 70 par le débit du compte 418 - Clients - Factures à établir.*

*En fonction des besoins de l'établissement, il est préconisé de créer des subdivisions des comptes « 701 - Ventes de produits finis », « 703 - Ventes de produits résiduels », « 704 - Travaux », « 705 Etudes », « 707 - Ventes de marchandises », afin d'avoir une lecture rapide et détaillée de l'activité de l'établissement. Ces comptes ne présentent pas néanmoins de subdivisions obligatoires.*

*La distinction entre les comptes 701, 703 et 707 est la suivante :*

*Lorsque le bien vendu n'a fait l'objet d'aucune transformation et qu'il est revendu en l'état, il s'agit d'une vente de marchandises. Il peut s'agir par exemple, de la vente des certificats pour les signatures électroniques.*

*La notion de produits finis intervient lorsqu'il y a transformation.*

## **Compte 706 - Prestations de service**

*La classification en prestations de service d'un produit est liée à la nature de la prestation et non pas au financeur de cette action. Les actions de formations sont ainsi comptabilisées en prestation de service et affectées selon la nature de la formation décrite ci-dessous, sans tenir compte de la qualité du financeur.*

*En dehors des obligations régaliennes des établissements, les prestations facturées par les établissements concernant les prestations de conseils liées aux contrats d'apprentissage sont enregistrées en « 70611 - Contrats d'apprentissage ».*

*Sont comptabilisés en « 70612 - Inscription des droits d'examen », les frais relatifs aux inscriptions aux examens des apprentis et des stagiaires de la formation continue*

*Les produits issus de la facturation de la restauration, des transports et des hébergements des stagiaires de la formation et des apprentis sont respectivement inscrits en « 7062 - Restauration », « 7064 - Transports », « 7065 - Hébergements ». Il peut être utile de créer des subdivisions de ces comptes pour connaître le statut du bénéficiaire.*

### **○ 7066 - Prestations d'enseignement**

*Les prestations d'enseignement couvrent l'ensemble des produits de la formation (hors apprentissage).*

*Il s'agit des formations réalisées dans le cadre :*

- du stage préparatoire à l'installation du chef d'entreprise artisanale, « 70661 – Contributions au SPI » ;*
- des formations de quelques jours non qualifiantes réalisées par les artisans, conjoints d'artisan, salariés et tout autre public, « 70662 - Formation modulaire de courte durée » ;*
- des formations qualifiantes (BM, ADEA, ...), « 70664 - Formation qualifiante » ;*
- des autres prestations d'enseignements correspondant notamment à des formations individuelles qualifiantes ou non, « 70668 - Autres prestations d'enseignement ».*

*Ces prestations sont réalisées par des agents de la CMA ou des sous-traitants extérieurs. Elles sont financées par les stagiaires, les entreprises, les organismes collecteurs, le conseil de la formation des chambres de niveau régional. Il peut être utile de créer des subdivisions (de préférence analytiques) afin de procéder à un suivi des sources de financement.*

### Technique comptable

#### *Comptabilisation des prestations*

- Crédit 7066 Prestations d'enseignement
- Débit 411 clients
- Débit 418 factures à établir pour celles nécessitant une écriture d'inventaire
- Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus

*Les prestations facturées aux entreprises selon une grille tarifaire adoptée en assemblée générale sont enregistrées dans une subdivision du compte « 7067 Prestations aux entreprises ». Le classement comptable tient compte de la nature de l'action. Les prestations relatives aux actions économiques sont enregistrées en 70671 (Diagnostics, prévisionnels, accompagnement à la transmission, ...), les prestations relatives à l'emploi sont inscrites en 70674, les autres en 70678. Il est préconisé de créer des subdivisions pour identifier les prestations réalisées.*

*Lorsque la prestation n'est pas dirigée directement vers une entreprise mais qu'elle a un caractère général en concernant de nombreuses structures simultanément, elle est enregistrée en « 7068 - Prestations diverses ». Il en est ainsi des produits liés à l'organisation de foires et de salons (compte 70681) ou les autres prestations diverses (70688) telles que les recettes de la gazette des métiers par exemple.*

### **Compte 708 - Produits des activités annexes**

*Les produits issus de prestations non directement liées à l'activité de l'établissement sont enregistrés dans une subdivision du compte « 708 - Produits des activités annexes ». On distingue :*

- 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel ;
- 7083 - Locations diverses : qui concernent les locations de salles de l'établissement, les laboratoires ou l'internat mis à disposition de tiers par exemple ;
- 7084 - Mise à disposition de personnel facturé. Il s'agit des personnels mis à disposition selon les modalités prévues au statut du personnel.
- 7087 - Participation d'autres organismes aux frais généraux: Il s'agit des frais refacturés à des tiers installés dans les mêmes locaux que l'établissement.
- 7088 - Autres produits d'activités annexes: Ce compte regroupe les autres produits d'activité annexes non affectés dans les comptes précédents tels que les commissions des distributeurs par exemple.

### **COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKEE - VARIATION DE L'EXERCICE**

*La production stockée est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice).*

*Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.*

*Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes 33, 34 et 35 (se reporter aux commentaires de ces comptes).*

*Le compte 71 présente les subdivisions suivantes :*

- 713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
  - o 7133 - Variation des en-cours de production de biens
  - o 7134 - Variation des en-cours de production de services
  - o 7135 - Variation des stocks de produits

*Le solde du compte 713 concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des dépréciations.*

*Ces comptes de variation de stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stocks concerné.*

*En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice.*

*Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins.*

*Le compte 713 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires.*

## **COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISEE**

*Le compte 72 enregistre le coût des travaux réalisés par l'établissement pour lui-même.*

*Le compte 72 présente les subdivisions suivantes :*

- 724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
- 725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

*Ce compte est crédité soit par le débit du compte 23 - Immobilisations en cours, du coût réel de production des immobilisations créées par les moyens propres de l'établissement au fur et à mesure de la progression des travaux, soit directement par le débit des comptes d'immobilisations intéressés si le transit par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire.*

*Une distinction entre les immobilisations incorporelles et corporelles est constatée en comptabilité.*

## **COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION**

*Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation.*

*Le compte 74 présente les subdivisions suivantes :*

- 741 - Etat
  - o 7411 - Ministère chargé de l'éducation nationale
    - 74111 - Fonctionnement CFA
    - 74112 - Restauration
    - 74113 - Hébergement
    - 74114 - Organisation des examens
    - 74118 - Divers
  - o 7412 - Ministère chargé de l'artisanat
    - 74122 - Initiation à la gestion
    - 74123 - Actions relatives à l'apprentissage
    - 74124 - Actions relatives à l'emploi
    - 74125 - Formation professionnelle continue

- 74126 - *Actions économiques*
    - 74127 - *Opération de promotion commerciale*
    - 74128 - *Divers*
  - 7418 - *Autres Ministères*
    - 74181 - *Ministère chargé du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle*
    - 74182 - *Fonds de la formation professionnelle*
    - 74188 - *Autres*
- 744 - *Collectivités publiques et organismes internationaux*
  - 7442 - *Région*
    - 74421 - *Fonctionnement CFA*
    - 74422 - *Aide à l'apprenti*
      - 744222 - *Restauration*
      - 744223 - *Hébergement*
      - 744224 - *Transport*
      - 744225 - *Dapep et manuels scolaires*
      - 744228 - *Autres aides*
    - 74423 - *Actions relative à l'apprentissage*
    - 74424 - *Actions relatives à l'emploi*
    - 74425 - *Formation professionnelle continue*
    - 74426 - *Actions économiques*
    - 74427 - *Opération de promotion commerciale*
    - 74428 - *Divers*
  - 7443 - *Département*
    - 74431 - *Fonctionnement CFA*
    - 74433 - *Actions relatives à l'apprentissage*
    - 74434 - *Actions relatives à l'emploi*
    - 74435 - *Formation professionnelle continue*
    - 74436 - *Actions économiques*
    - 74437 - *Opération de promotion commerciale*
    - 74438 - *Divers*
  - 7444 - *Commune et groupements de communes*
  - 7446 - *Union Européenne*
  - 7448 - *Autres organismes publics*
- 746 - *Dons et legs*
- 748 - *Autres subventions d'exploitation*
  - 7481 - *Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage*
  - 7482 - *Subvention APCMA*
  - 7483 - *Produits provenant de taxes fiscales*
  - 7484 - *Fonds de la CNPF*
  - 7485 - *Participation de l'organisme gestionnaire aux services de comptabilité distincte (CFA)*
  - 7486 - *Organismes professionnels*
  - 7487 - *Subvention de la chambre de niveau régional*
    - 74871 - *Subvention provenant de l'Etat portée par la chambre de niveau régional*
      - 748711 - *Subvention issue du droit additionnel supplémentaire*
      - 748718 - *Autres subventions provenant de l'Etat portées par la chambre de niveau régional.*
    - 74872 - *Subvention provenant de la région portée par la chambre de niveau régional*
    - 74873 - *Subvention provenant du département portée par la chambre de niveau régional*
    - 74874 - *Subvention provenant d'une commune ou groupements de communes portée par la chambre de niveau régional*
    - 74876 - *Subvention provenant de l'Union Européenne portée par la chambre de niveau régional*
    - 74878 - *Autres subventions provenant de la chambre de niveau régional*
  - 7488 - *Autres*

*Le compte 74 est crédité du montant des subventions d'exploitation attribuées à l'établissement par le débit du compte de tiers intéressé.*

*Il convient de se référer au 3<sup>ème</sup> thème « subvention d'exploitation » de la partie 3 pour davantage de précisions concernant le fonctionnement de ces comptes.*

## **Compte 741 - Etat**

*Les subventions versées par l'Etat aux établissements sont comptabilisées dans des comptes, subdivisions du compte 741. Une distinction par ministère est réalisée :*

- *Ministère chargé de l'éducation nationale (compte 7411)*
- *Ministère chargé de l'artisanat (compte 7412)*
- *Autres ministères (compte 7418).*

*Sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 7411, les subventions du ministère chargé de l'éducation nationale relatives :*

- *au fonctionnement des CFA nationaux (compte 74111)*
- *à la restauration (compte 74112) et à l'hébergement (compte 74113) des stagiaires de la formation continue et des apprentis (une subdivision selon le public bénéficiaire est recommandée)*
- *à l'organisation de tout examen (compte 74114)*
- *à toutes les autres actions financées par ce ministère (compte 74118).*

*Sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 7412, les subventions du ministère chargé de l'artisanat relatives :*

- *à l'initiation à la gestion (compte 74122)*
- *aux actions relatives à l'apprentissage (compte 74123)*
- *aux actions pour l'emploi (compte 74124)*
- *à la formation professionnelle continue (compte 74125)*
- *aux actions économiques (compte 74126)*
- *aux opérations de promotion commerciale (compte 74127)*
- *à toutes les autres actions financées par ce ministère (compte 74128).*

*Le classement comptable des actions est identique pour les mêmes actions financées par les collectivités publiques. Il est préconisé de créer les mêmes terminaisons et de créer des subdivisions pour les subventions versées par les autres ministères (Subdivision du Compte 74181 pour le ministère chargé du travail, de l'emploi et de la formation professionnelle, Subdivision du Compte 74188 pour les autres ministères).*

## **Compte 744 - Collectivités publiques et organismes internationaux**

*Les subventions versées par les collectivités publiques aux établissements sont comptabilisées dans les subdivisions du compte 744. Une distinction par collectivités est réalisée :*

- *Conseils régionaux (compte 7442)*
- *Conseils généraux (compte 7443)*

*Les terminaisons des subdivisions de ces comptes sont les mêmes pour ces deux collectivités et sont identiques à celles étudiées précédemment dans le cadre des subventions versées par :*

- *le ministère chargé de l'éducation nationale pour la subvention relative au fonctionnement du CFA (comptes 74421 et 74431)*
- *le ministère en charge de l'artisanat (comptes 74423 à 74428 et 74433 à 74438).*

*Le Conseil Régional ayant pour compétence régaliennne l'apprentissage, un compte spécifique a été créé pour les subventions relatives à l'aide à l'apprenti (compte 74422).*

*Les subdivisions prévues par les Conseils Régionaux pour le détail de ces aides sont reprises pour la restauration (compte 744222), l'hébergement (compte 744223), le transport (compte 744224), les manuels scolaires (compte 744225) et les autres aides non évoquées dans les comptes précédents (compte 744228).*

La nomenclature comptable distingue les autres subventions des collectivités publiques, organismes internationaux et autres organismes publics de la manière suivante :

- Commune et groupements de communes (compte 7444)
- Union Européenne (compte 7446)
- Autres organismes publics (compte 7448)

Aucune subdivision n'est imposée mais il est recommandé d'utiliser la même logique de classement comptable du financement des actions expliquée précédemment.

### Compte 746 - Dons et legs

Sont enregistrés dans ce compte tous les dons et legs reçus par l'établissement dans le cadre de l'activité courante. Les libéralités reçues qui ont un caractère exceptionnel sont enregistrées dans le compte 771300 - Libéralités reçues.

### Compte 748 - Autres subventions d'exploitation

Sont enregistrés dans ce compte toutes les subventions d'exploitation qui n'ont pas pu être imputées dans les comptes de subvention précédemment étudiés.

Les produits issus du versement de la taxe d'apprentissage sont enregistrés en 7481, ceux provenant de taxes fiscales en 7483, les versements du Conseil national paritaire de la formation (CNPF) pour la formation des agents de l'établissement en 7484. A noter que la subvention versée par la Chambre de niveau régional aux CMAD pour les fonds issus du droit additionnel supplémentaire de la TFCMA (partie du droit additionnel compris entre 60 et 90 % du droit fixe), est enregistrée en 748711. Le chapitre 2 du 2<sup>ème</sup> thème de la partie 3 « Taxe pour Frais de Chambre de Métiers et de l'Artisanat » précise le principe de comptabilisation.

Le compte 7487 - Subvention de la chambre de niveau régional, enregistre les autres subventions versées par le niveau régional aux chambres départementales. Il est subdivisé afin de conserver la traçabilité du financeur (Etat, Région, Département, Commune et groupements de communes, Union Européenne, autres) et du type d'actions financées, afin de mieux déduire ce qui relève de l'activité propre de la chambre régionale. Pour l'Etat, il s'agit, par exemple, de la subvention DEVECO comptabilisée en 748718- Autres subventions provenant de l'Etat portée par la Chambre de niveau régional.

Dans la comptabilité des établissements tenant un service de comptabilité distincte comme les CFA gérés par les chambres de métiers et de l'artisanat, la participation de l'organisme gestionnaire est inscrite 7485. Sont comptabilisés en 7486, les versements effectués par les organismes professionnels à l'intention de l'établissement.

## COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Le compte 75 présente les subdivisions suivantes :

- 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
- 755 - Quote-part des bénéfices attribués
- 757 - Produits spécifiques
  - o 7571 - Taxe pour frais de chambres de métiers
    - 75711 - Droit fixe
    - 75712 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement du taux de 60% du produit du droit fixe)
    - 75713 - Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (dépassant le taux de 60% du produit du droit fixe dans la limite de 90% de ce produit)
  - o 7572 - Redevances du Répertoire des Métiers
  - o 7573 - Péréquation reçue
    - 75731 - Péréquation reçue de l'APCMA

- 75732 - Péréquation reçue de la Chambre de niveau régional
  - 7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD
  - 7575 - Droit additionnel des Chambres de niveau régional (Formation continue des chefs d'entreprises)
- 758 - Divers autres produits de gestion courante
  - 7581 - Contribution aux déplacements des élus
  - 7582 - Cession de guides, livres, annuaires, listes
  - 7584 – Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage
  - 7588 - Autres produits divers de gestion courante

### Compte 751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

*Les redevances encaissées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante (compte 751). Ces produits doivent être comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les opérations qui leur ont donné naissance ont été réalisées.*

### Compte 752 - Redevances des immeubles non affectés aux activités de l'établissement

*Les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ne proviennent pas des activités ordinaires de l'établissement et de ce fait ne font pas partie des produits des activités annexes inscrits au compte 70, mais font partie des autres produits de la gestion courante (compte 752).*

### Compte 755 - Quote-part des bénéfices attribués

*Les revenus de tout ou partie des gains sur les opérations menées en commun (en contrepartie le compte 45 sera crédité) sont enregistrés dans ce compte 755.*

### Compte 757 - Produits spécifiques

*Les produits spécifiques comprennent les produits issus de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat collectée par les CRMA, les CMAR et l'APCMA. Ces produits sont comptabilisés en comptes 7571 pour la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat. Les subdivisions prévues permettent d'identifier le droit fixe (75711), le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (75712) et le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises supplémentaire (75713).*

*Le droit additionnel correspondant aux versements des chefs d'entreprises au titre de la formation continue est enregistré en 7575.*

*Sont enregistrées en 7572 l'ensemble des redevances perçues au titre du répertoire des métiers selon la grille tarifaire votée en assemblée générale. Ces tarifs sont réglementaires et s'imposent à l'ensemble des établissements, en étant indexés sur la valeur du droit fixe de la taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat.*

*Sont inscrites en 7573 les sommes collectées et reversées aux établissements au titre du fonds de péréquation. Une subdivision du compte est prévue afin de distinguer les versements de l'APCMA de ceux des chambres de niveau régional.*

*A noter que la ressource de fonctionnement affectée versée par la chambre de niveau régional aux CMAD en application de la loi du 23 juillet 2010 est enregistrée en 7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD.*



## Compte 758 - Divers autres produits de gestion courante

*Les remboursements perçus par les établissements au titre de la prise en charge des déplacements des élus dans le cadre de leurs fonctions ne sont pas comptabilisés en transfert de charges mais sont inscrits en 7581 - Contribution aux déplacements des élus.*

*Sont enregistrés en 7582 les produits consécutifs à l'exploitation du fichier consulaire (listes, annuaires, guides, ...).*

*Les autres produits de gestion courante qui n'ont pu trouver leur affectation dans les comptes précédents de la classe 75 sont enregistrés en 7588. Il s'agit par exemple des différences positives de caisse ou les différences positives de règlements.*

## COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS

*Le compte 76 présente les subdivisions suivantes :*

- 761 - Produits de participation
- 762 - Produits des autres immobilisations financières
  - o 7621 - Revenus des titres immobilisés
  - o 7624 - Revenus des prêts au personnel
  - o 7628 - Revenus des autres prêts
- 763 - Revenus des autres créances
- 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 - Escomptes obtenus
- 766 - Gains de change
- 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 - Autres produits financiers

*Les comptes 761 à 764 enregistrent, à leur crédit, les produits financiers de participations (Compte 761), d'autres immobilisations financières (Compte 762), des autres créances (Compte 763), de valeurs mobilières de placement (Compte 764), par le débit d'un compte de tiers ou d'un compte de trésorerie.*

## Compte 765 - Escomptes obtenus

*Il est crédité du montant des escomptes obtenus par l'établissement de ses fournisseurs par le débit du compte 401 – Fournisseurs.*

## Compte 766 - Gains de change

*Il est crédité des gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital. En revanche, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.*

## Compte 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement

*Il enregistre le produit net résultant des cessions de valeurs mobilières de placement :*

- il est débité de la valeur brute des titres cédés ;
- il est crédité du prix de cession de ces titres.

*Le compte 767 n'est utilisé que dans le cas d'un gain de cession. Seul ce gain fait l'objet d'une inscription budgétaire.*

## Compte 768 - Autres produits financiers

*Le compte 768 enregistre les produits financiers qui ne peuvent pas être imputés dans les comptes 76 vus précédemment.*

## **COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS**

*Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel, c'est-à-dire non courant, inhabituel de ces produits qui ne relèvent pas de l'exploitation courante et normale de l'établissement.*

*Le compte 77 présente les subdivisions suivantes :*

- 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
  - o 7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes
  - o 7712 - Dégrèvements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
  - o 7713 - Libéralités reçues
  - o 7714 - Rentrée sur créances amorties
  - o 7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion
- 772 - Produits sur exercices antérieurs
- 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
  - o 7751 - Immobilisations incorporelles
  - o 7752 - Immobilisations corporelles
  - o 7756 - Immobilisations financières
- 777 - Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice
  - 7771 - Droit additionnel supplémentaire
  - 7772 - Autre
- 778 - Autres produits exceptionnels

*Les produits exceptionnels sont distingués afin que le compte de résultat puisse faire apparaître le résultat courant et le résultat exceptionnel.*

*Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel de ces produits par rapport aux produits d'exploitation courants et normaux de l'établissement.*

*Ainsi par exemple, des produits répétitifs afférents à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classés dans les comptes 77.*

*S'ils sont d'un montant important, ils devront cependant être signalés et explicités dans l'annexe.*

*Il est précisé que tout produit financier est comptabilisé comme tel au compte 76, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.*

*Les produits exceptionnels sont classés en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (771), opérations en capital (775, 778).*

### **Compte 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion**

*Il est crédité du montant des produits exceptionnels sur opérations de gestion afférentes à l'exercice, par le débit d'un compte de classe 4.*

*Sont notamment enregistrées dans le compte 7711 les indemnités conventionnelles perçues par l'établissement en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat.*

*Sont enregistrés dans le compte 7712 les dégrèvements obtenus dans le cadre de recours contentieux consistant à demander le remboursement d'un impôt payé en trop, ou lorsque l'établissement réclame le bénéfice d'une mesure à laquelle il estime avoir droit. Sont également comptabilisés les recours gracieux obtenus.*

*Lorsque ces dégrèvements correspondent à des produits sur exercices antérieurs, une mention doit en être faite dans l'annexe lorsque l'importance est significative.*

*Sont notamment enregistrés dans le compte 7713, les dons et legs sans affectation spéciale.*

*Lorsque la créance avait été considérée comme irrécouvrable, le compte 7714 est utilisé.*

*Les autres produits exceptionnels sur opérations de gestion sont enregistrés en compte 7718.*

## Compte 772 - Produits sur exercices antérieurs

*Lorsque le fait générateur du produit est antérieur à l'exercice, le produit ayant le caractère exceptionnel est comptabilisé dans le compte 772 Produits sur exercice antérieur.*

## Compte 775 - Produits sur cessions d'éléments d'actif

*La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation, dans les éléments exceptionnels, de deux flux. Le compte 775 est crédité du prix des cessions d'éléments d'actif cédés, par le débit des comptes 462 - Créances sur cessions d'immobilisations. Le compte 675 est débité du montant de la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés par le crédit du compte d'actif intéressé.*

*Ce traitement comptable n'est toutefois pas applicable à la cession de valeurs mobilières de placement.*

## Compte 777 - Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice

*Il enregistre au crédit du compte 777 le montant des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virés au résultat de l'exercice, par le débit des comptes 1049 et 1349 - Reprises en compte de résultat.*

## Compte 778 - Autres produits exceptionnels

*Ce compte enregistre tous les autres produits exceptionnels sur opérations en capital.*

## **COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS, DEPRECIATIONS ET PROVISIONS**

*Les dépréciations, les provisions et, dans des cas exceptionnels, les amortissements sont rapportés au résultat quand les raisons qui les ont motivés ont cessé d'exister.*

*Le compte 78 présente les subdivisions suivantes :*

- 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions
  - o 7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
    - 78111 - Immobilisations incorporelles
    - 78112 - Immobilisations corporelles
  - o 7815 - Reprises sur provisions d'exploitation
  - o 7816 - Reprises sur dépréciations des immobilisations incorporelles et corporelles
  - o 7817 - Reprises sur dépréciations des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
- 786 - Reprises sur dépréciations et provisions – Produits financiers
- 787 - Reprises sur dépréciations et provisions – Produits exceptionnels

*Dans le cas d'une diminution d'amortissement, de dépréciation ou de provision, les comptes 781, 786 et 787 sont crédités du montant respectif des reprises d'amortissements, de dépréciations et de provisions par le débit des comptes d'amortissement, de dépréciations et de provisions concernés.*

*En cas de cession d'un bien, en principe, la dépréciation antérieurement constituée est soldée à la date de cession par le débit d'une des subdivisions du compte 78.*

*S'agissant de la cession d'une immobilisation amortissable, le montant de la dépréciation enregistré n'est toutefois pas porté au crédit d'un compte de reprise (78), mais soldé par le crédit du compte de l'immobilisation concerné afin de déterminer la valeur comptable de l'élément cédé (voir compte 21).*

*Lors de la réalisation du risque ou de la survenance de la charge, la provision antérieurement constituée est soldée par le crédit des comptes 781, 786 ou 787. Corrélativement, la charge intervenue est inscrite au compte intéressé de la classe 6.*

## Compte 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions

*Il est préconisé d'utiliser les sous-comptes par nature du bien (Cf. classement comptable des immobilisations – classe 2).*

*Le compte 7811 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux amortissements sur les immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions ont été créées.*

*Le compte 7815 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 15 - Provisions.*

*Les subdivisions du compte 15 retracent les provisions. Les règles relatives à leur comptabilisation sont précisées dans le chapitre 2 du 5<sup>e</sup> thème de la partie 3 qui traite de ces comptes.*

*Cela concerne les provisions pour litige (1511), les provisions pour autres risques (1518), les provisions pour gros entretiens ou grandes révisions (1572), les provisions pour indemnités de départ en retraite (1581) et les autres provisions pour charges (1588).*

*Le compte 7816 est crédité par le débit de la subdivision intéressée du compte 29 - dépréciation des immobilisations. Pour distinguer les dotations aux dépréciations des immobilisations corporelles et incorporelles, des subdivisions sont préconisées.*

*Le compte 7817 est crédité par le débit de la subdivision concernée du compte 49 - dépréciation des comptes de tiers. Pour distinguer les dotations aux dépréciations des comptes d'actifs circulants, des subdivisions sont préconisées.*

## Compte 786 - Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers

*Le compte 786 est crédité par le débit de :*

- *La subdivision intéressée du compte 15 - Provisions.*
- *La subdivision intéressée du compte 296 - dépréciation des participations et créances rattachées à des participations ou 297 –dépréciation des autres immobilisations financières.*
- *La subdivision intéressée du compte 59 –dépréciation des comptes financiers.*

## Compte 787 - Reprises sur dépréciations et provisions - produits exceptionnels

*Le compte 787 est crédité par le débit de :*

- *La subdivision intéressée du compte 28 - Amortissement des immobilisations.*
- *La subdivision intéressée du compte 15 - Provisions.*
- *La subdivision intéressée des comptes 29, 39 ou 49 - dépréciation.*

## **COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES**

*Le compte 79 « Transferts de charges » enregistre les charges d'exploitation, financières et exceptionnelles à transférer soit à un compte de bilan, autre que les comptes d'immobilisations, soit à un autre compte de charges.*

*Le compte 79 présente les subdivisions suivantes :*

- *791 - Transferts de charges d'exploitation*
- *796 - Transferts de charges financières*
- *797 - Transferts de charges exceptionnelles*

*Les comptes de la classe 6 ne doivent, en principe, pas enregistrer d'opérations concernant les placements et les investissements, qui doivent être inscrits directement dans les comptes de bilan concernés.*

*Cependant, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où les écritures sont passées. Aussi sont-ils amenés à passer en charges des éléments qui n'en sont pas. Soit parce qu'ils serviront à la création d'une immobilisation par l'établissement pour lui-même, soit parce que les sommes ont été acquittées pour le compte de tiers. En outre, le caractère de certaines charges peut ne pas être immédiatement connu.*

*Le compte 79 est alors destiné à corriger l'imputation des dépenses qui auraient dû, selon leur nature, être affectées à un compte de bilan (autre qu'immobilisation – on utilise le 722 dans ce cas), mais qui ont été enregistrées en charges.*

*Il en est ainsi pour les charges supportées pour le compte de tiers, telles que les indemnités d'assurance ou les aides de l'état pour le remboursement forfaitaire de charges de personnel supportées par l'établissement. Les transferts de charges doivent demeurer limités car ils conduisent à un double enregistrement des charges transférées, et faussent donc les flux de gestion.*

L'usage du compte 79 pour corriger des erreurs d'imputation est à proscrire et doit en conséquence être limité aux cas strictement inévitables. Ces corrections d'erreur doivent être effectuées conformément aux dispositions du 8<sup>e</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel. En particulier, la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau. Une mention de ces retraitements est faite en annexe.

### **Compte 791 - Transferts de charges d'exploitation**

*Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge d'exploitation.*

### **Compte 796 - Transferts de charges financières**

*Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge financière.*

### **Compte 797 - Transferts de charges exceptionnelles**

*Sont enregistrés dans ce compte les produits issus de transfert de charges dont la nature de la charge est considérée comme une charge exceptionnelle.*

## **PARTIE 3**

# **OPÉRATIONS COMPTABLES SENSIBLES ET OPÉRATIONS DE DÉBUT / FIN D'ANNÉE**

**1<sup>ER</sup> THEME :**

**LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL,  
DES PRESTATIONS DE FORMATION ET DES INDEMNITES  
DES ELUS**

# **CHAPITRE 1**

## **LA COMPTABILISATION DES CHARGES DE PERSONNEL**

### **1. PERIMETRE**

*Les charges de personnel constituent un élément significatif des charges de l'établissement. Elles sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge de la structure et par les charges sociales et fiscales liées à ces rémunérations.*

*Les charges de personnel et les cotisations sociales obligatoires constituent des charges de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité.*

*La nomenclature comptable prévoit une distinction entre 4 catégories de personnel :*

- *Les titulaires et stagiaires durant la période probatoire.*
- *Les contractuels qui comprennent les personnes en CDD et CDI.*
- *Les vacataires.*
- *Les autres personnels notamment les personnels détachés.*

*Les comptes mouvementés lors de la comptabilisation des charges de personnels sont :*

- *L'ensemble des subdivisions du compte 64.*
- *Les subdivisions des comptes 631, 633 et 637.*
- *L'ensemble des subdivisions des comptes 42 et 43.*
- *Les subdivisions du compte 447.*

*Cette instruction a pour objectifs :*

- *de préciser la comptabilisation des salaires, des Indemnités Journalières de Sécurité Sociale (IJSS) et des arrêts longues durées ;*
- *de fournir les principes de calculs et de comptabilisation des congés payés et des RTT ;*
- *de préciser le principe des rémunérations dues à la date de clôture de l'exercice ;*
- *de préciser le principe de fonctionnement de l'assurance chômage et de sa comptabilisation ;*
- *de préciser le principe de comptabilisation du coût des licenciements ;*
- *de fournir des précisions sur les principales taxes fiscales assises sur les salaires.*

### **2. COMPTABILISATION DES SALAIRES ET DES INDEMNITES JOURNALIERES DE SECURITE SOCIALE**

*La rémunération comprend le salaire de base, le treizième mois (article 24 du statut), le complément de rémunération par rapport au SMIC (article 22 du statut), les heures complémentaires et supplémentaires.*

*Toutes les rémunérations du personnel sont inscrites dans les subdivisions du compte 641 à l'exception de la masse salariale des agents en arrêt longue durée, en maladie professionnelle ou accident du travail qui est exclue du compte 641 pour être inscrite en 6471 Prestations directes. Dès réception du document de sécurité sociale constatant la maladie longue durée, maladie professionnelle ou accident de travail, il convient d'effectuer ce classement comptable. Bien que comptabilisées en 6471, ces sommes sont à intégrer dans la DADS établie chaque année.*

#### **2.1. Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales**

- Débit 641 Rémunération du personnel pour le montant brut de la rémunération
- Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues



- Crédit 431 Sécurité Sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

*Ces comptes de tiers sont soldés par le débit du compte bancaire lors du règlement de la charge.*

## 2.2. Comptabilisation des charges patronales

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

*Ces comptes de tiers sont soldés par le débit du compte bancaire lors du règlement de la charge.*

## 2.3. Comptabilisation des indemnités journalières de Sécurité sociale (IJSS)

*Dans le cas de la subrogation :*

*Pour assurer le suivi budgétaire de la masse salariale et assurer le suivi des IJSS attendues, l'établissement peut constater dès le mois où le salarié est absent, les créances qu'il détient envers les organismes sociaux et correspondant aux indemnités avancées aux salariés. Celles-ci sont débitées au compte 4387 Organismes sociaux – Produits à recevoir par le crédit de la subdivision du compte 641 concernée selon le statut du salarié absent.*

*En cours d'exercice, il n'est pas utile de régulariser comptablement l'avance de cotisations sociales. Ces dispositions sont facultatives. En revanche, à la clôture de l'exercice, la constatation de la créance est à enregistrer.*

*Les versements de la sécurité sociale perçus sont enregistrés au crédit de la subdivision du compte 4387 Organismes sociaux - Produits à recevoir. Ce règlement solde le compte 4387 si besoin par l'ajustement complémentaire des IJSS évaluées.*

*Lors de l'établissement de la paie, l'IJSS est recalculée pour être inscrite sur le bulletin en déduction du salaire brut pour faire bénéficier l'entreprise de l'exonération des charges correspondantes. Le montant net de l'IJSS est ajouté pour assurer le maintien de salaire.*

*De façon comptable, l'impact des IJSS est le suivant :*

- Comptes 641: Salaire brut diminué des IJSS recalculées pour neutraliser les cotisations sociales et fiscales.
- Compte 421: Salaire net (inchangé)
- Comptes 43 : Ils sont minorés du montant correspondant aux exonérations de cotisations sur les IJSS
- Comptes 645 et 63 : Ils sont minorés du montant correspondant aux exonérations de cotisations patronales sur les IJSS.
- Compte 4387 : Débité des IJSS nettes à recevoir et crédité du règlement de ces IJSS.

## 3. EVALUATION ET COMPTABILISATION DES CONGES PAYES ET DES RTT

### 3.1. Comptabilisation des congés payés et des RTT

*Les congés payés et les RTT utilisent la même numérotation comptable. Cependant, pour une meilleure lecture des comptes, il est préconisé de créer une subdivision pour le suivi des RTT.*

Écritures d'inventaire en fin d'exercice :

- Débit 6412 Congés payés du personnel,
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

Ces écritures sont à extourner à l'ouverture de l'exercice suivant.

### 3.2. Evaluation des congés payés à comptabiliser

Les congés payés sont calculés sur l'ensemble du personnel titulaire, des stagiaires en période probatoire et des contractuels, présents à la date de clôture à l'exception des enseignants.

Il est préconisé la méthode suivante :

Le droit à congés s'acquiert pendant une période de référence qui débute le 1er juin de l'année en cours et s'achève le 31 mai de l'année suivante.

Le nombre de jours de congés est défini par le statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat. Le calcul est réalisé salarié par salarié (hors vacataires, enseignants et salariés ayant quitté la structure au 31 décembre).

La charge à payer pour congés payés correspond à 10 % des rémunérations de la période de référence depuis le début de la période et jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

Elle est, le cas échéant, réduite pour tenir compte des jours de congés déjà pris au titre de la période de référence considérée.

Les droits acquis afférents aux exercices antérieurs (nombre de jours non utilisés au titre des droits légaux) sont valorisés suivant la même méthode.

Cette charge à payer est augmentée des charges sociales et fiscales. Le taux de charges applicable est calculé comme suit :

Somme des charges sociales et fiscales dues au cours de l'année sur les rémunérations versées, divisée par la somme des rémunérations versées.

### 3.3. Evaluation des RTT à comptabiliser

Le statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat exclut le principe de compte épargne temps dans les établissements. Il prévoit une annualisation du temps de travail. La gestion des récupérations du temps de travail est normalement réalisée pendant l'année civile.

Néanmoins, si les jours RTT dus à la date de clôture sont significatifs, il convient de les comptabiliser.

L'évaluation est réalisée au réel pour chaque agent concerné. On retient :

Sa rémunération annuelle (a)

Son nombre de jour travaillé (b)

Son nombre de jour de RTT (c).

Le calcul est le suivant :  $((a) / (b)) * (c)$ .

Le taux de charge applicable est identique à celui retenu pour les charges relatives aux congés payés.

## 4. REMUNERATIONS DUES A LA DATE DE CLOTURE DE L'EXERCICE

Les rémunérations, telles que les heures supplémentaires ou les primes de sujétion et les primes d'objectifs et de résultat sont, pour le montant des droits acquis à la clôture, des charges d'exploitation de l'exercice clos.

Compte tenu de la faible incertitude pesant sur l'échéance de versement et le montant à payer, ces charges doivent être constatées en charges à payer aux comptes 4286 et 4386 organismes sociaux autres charges à payer - pour la part des charges fiscales et sociales rattachées à ces rémunérations.

*Il convient d'appliquer le même taux de charges patronales que celui calculé pour les Congés payés et les RTT.*

## **5. PRINCIPE DE FONCTIONNEMENT DE L'ASSURANCE CHOMAGE ET DE SA COMPTABILISATION**

*Les établissements sont leur propre assureur pour ce qui concerne l'indemnité chômage versée à leurs agents. Cependant, si l'établissement a passé une convention avec Pôle Emploi et que les cotisations ont été versées, les contractuels sont exclus de ce dispositif.*

*Compte tenu du caractère indemnitaire de cette assurance pour certains personnels, il convient de comptabiliser une provision à ce titre en clôture d'exercice. Cette provision est constituée selon l'estimation au cas par cas des droits des agents concernés. Cette estimation tient compte de la durée prévisible de chômage, dans la limite de la durée maximale d'indemnisation.*

*Pour les agents titulaires, lorsqu'un ancien agent fait valoir ses droits à l'indemnité chômage auprès d'un établissement, la dette est enregistrée au crédit du compte 4214 - Allocation chômage due, par le débit 641712 ou 641722 - Allocation pour perte d'emploi et des subdivisions du compte 645 pour les cotisations sociales dues. Il est rappelé que le compte 641722 sera à utiliser en absence de prise en charge du Pôle Emploi comme indiqué précédemment.*

## **6. PRINCIPE DE COMPTABILISATION DU COÛT DES LICENCIEMENTS**

*Les indemnités versées résultent des articles 44 et 45 du statut du personnel des chambres de métiers et de l'artisanat. Ces charges sont à comptabiliser dans les comptes 641711 et 641721.*

*Ces comptes intègrent également les sommes versées au titre des périodes de préavis qui ne seraient pas réalisées mais payées en raison d'un accord entre le salarié et l'établissement.*

*La charge liée à l'indemnité de licenciement est à comptabiliser lorsqu'il existe une obligation de l'établissement à l'égard du salarié. Cette obligation est effective si le collaborateur est informé par une convocation avant la date de clôture de la procédure de licenciement qui existe à son encontre. Même si cette convocation intervient avant l'arrêté des comptes mais après la date de clôture, le fait générateur est constaté sur la période N+1 ce qui interdit la constitution d'une charge sur la période N.*

*Sont donc inscrites en charges d'exploitation de l'exercice clos, les charges dont le fait générateur est constaté avant la date de clôture.*

*Lorsque le licenciement est notifié à la clôture de l'exercice, il est considéré comme une charge à payer. Toutefois, s'il fait l'objet d'un recours contentieux ou si le montant n'est pas connu avec précision, il s'agira d'une provision pour risque.*

## **7. PRECISIONS SUR LES PRINCIPALES TAXES FISCALES ASSISES SUR LES SALAIRES**

*La taxe sur les salaires est inscrite dans le compte 6311 - Taxe sur les salaires. Il est utile de préciser que l'article 231Bis R du CGI exonère les CFA du versement de cette taxe sur les rémunérations versées au personnel des CFA ayant une activité d'enseignement. Le commentaire de l'administration fiscale 5L-1-06 du 13 janvier 2006 sur cet article précise ces exonérations.*

*Cette taxe est comptabilisée sur le même exercice que celui des rémunérations sur lesquelles elle est calculée, de même que l'ensemble des charges patronales. Une dette envers l'administration fiscale est donc constatée comptablement à la clôture de l'exercice.*

*Le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat mutualise la cotisation de formation obligatoire pour son personnel. Le versement au CNPF des cotisations, dans les délais légaux, exonère l'établissement d'un versement à l'administration fiscale. La charge est enregistrée au compte 6333 Participation des employeurs à la formation professionnelle continue.*

*Cette cotisation versée en N+1 mais assise sur les rémunérations N doit être rattachée à l'exercice N lors de la clôture des comptes. Le montant de cette cotisation étant connu et l'échéance fixée, il s'agit d'une charge à payer.*

*De même, le versement au Fond d'Insertion des Personnes Handicapées dans la Fonction Publique (FIPHFP) prévu en N+1 mais calculé d'une part sur les rémunérations N et d'autre part en fonction de la situation de l'entreprise vis-à-vis du personnel justifiant d'un handicap reconnu au cours de l'exercice N est comptabilisé en charges à payer à la clôture de l'exercice N.*

### Participation à l'effort de construction :

*La règle est la suivante :*

*L'article L313-1 du Code de la construction et de l'habitation stipule que : « Les employeurs occupant au minimum 20 salariés sont soumis à la participation des employeurs à l'effort de construction », à l'exception de certains. L'exonération s'applique à l'État, aux collectivités locales et à leurs établissements publics à caractère administratif assujettis à la taxe sur les salaires prévue à l'article 231 du CGI, autres que ceux qui appartiennent à des professions relevant du régime agricole au regard des lois sur la sécurité sociale pour lesquelles des règles spéciales ont été édictées.*

*Cela signifie que ce texte exonère les chambres de métiers de payer la participation des employeurs à l'effort de construction dès lors qu'elles sont assujetties à la taxe sur les salaires.*

*L'article 231 du CGI définit de la manière suivante un assujetti à la taxe sur les salaires en précisant que « les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires sont ceux qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur Chiffre d'affaires ».*

*Il découle de ces textes qu'un établissement du réseau ne sera pas assujetti à l'effort construction si :*

- *Il n'est pas assujetti à la TVA*
- *Il n'est pas assujetti à la TVA sur 90 % au moins de son Chiffre d'affaires*

*Inversement, il sera assujetti à l'effort construction si plus de 10 % de son chiffre d'affaires est assujetti à la TVA.*

## **8. INDEMNITES VERSEES AU PERSONNEL DES ETABLISSEMENTS**

*Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent ou servies lors du départ d'un agent relèvent de l'application stricte du statut du personnel des Chambres de métiers et de l'artisanat.*

### 1. Les indemnités intégrées à la rémunération d'un agent

- *L'indemnité différentielle permettant de servir une rémunération au moins égale au SMIC – article 22,*
- *L'indemnité de remplacement – article 23,*
- *L'indemnité différentielle versée pendant la période probatoire et jusqu'à la titularisation dans un emploi supérieur – article 19,*

*Sont des indemnités faisant partie intégrante du traitement de base – article 21, il convient de les comptabiliser au compte 6411 « Salaires et appointements » pour leurs montants bruts.*

## 2. Les indemnités servies lors du départ d'un agent

- *L'indemnité de fin de carrière - article 37 : il convient de comptabiliser cette indemnité en compte 641713 « Indemnité de départ à la retraite » pour son montant brut.*
- *L'indemnité de licenciement pour suppression de l'emploi - article 44 – I – 1 : elle est versée à un agent titulaire et comptabilisée dans le compte 641711 « Indemnités de préavis et de licenciement » pour son montant brut.*
- *L'indemnité de licenciement pour suppression de l'établissement - article 44 – I – 2,*
- *L'indemnité de licenciement pour inaptitude physique - article 44 – I – 3,*
- *L'indemnité de licenciement pour insuffisance professionnelle - article 44 – I – 4,*
- *L'indemnité de licenciement d'un secrétaire général à la discrétion du président - article 45 (indemnité fixe et indemnité proportionnelle)*

*Celles-ci sont comptabilisées pour leurs montants bruts en compte 641711 « Indemnités de préavis et de licenciement » pour le personnel titulaire et stagiaire et en compte 641721 pour le personnel contractuel.*

- *L'indemnité versée en cas d'accident de travail entraînant l'incapacité permanente de l'agent ou son décès - article 49, est à comptabiliser en compte 6414 « Indemnités diverses ».*

*L'indemnité de fin de contrat à durée déterminée < à 6 mois - annexe XIV du statut – article 7, est à comptabiliser en compte 64142 « Indemnités diverses du personnel contractuel ».*

## **CHAPITRE 2**

### **LA COMPTABILISATION DES PENALITES**

*Ce chapitre a pour objectif de rappeler le traitement comptable des pénalités versées dans le cadre des relations des établissements du réseau avec leurs fournisseurs et clients.*

#### 1. Pénalités sur marchés, contrats ou conventions

*Il s'agit des pénalités appliquées lors d'achats ou de ventes réalisés dans le cadre d'un marché, contrat ou convention conclu, en cas de non-exécution ou de retard d'exécution. Celles-ci sont à comptabiliser pour l'établissement :*

- *qui les supporte en charge exceptionnelle, compte 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » ;*
- *qui en bénéficie en produit exceptionnel, compte 7711 « Débits et pénalités perçus sur achats et ventes ».*

#### 2. Pénalités pour paiement tardif

*Les pénalités pour paiement tardif sont dues, lorsque l'établissement est prestataire de service, dès lors que le délai de paiement prévu entre les parties est écoulé. Ce délai est limité depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à 60 jours calendaires à compter de la facturation ou 45 jours fin de mois (Code de commerce article L 441 - 6).*

*Lorsque l'établissement du réseau est « client », il est soumis au code des marchés publics. Le délai global de paiement d'un marché public ne peut excéder 30 jours. Le dépassement du délai de paiement ouvre droit et sans autre formalité, pour le titulaire du marché ou le sous-traitant, au bénéfice d'intérêts moratoires, à compter du jour suivant l'expiration du délai. (Art.98 du Code des marchés publics).*

*Ces pénalités sont dues de droit, c'est-à-dire sans rappel nécessaire et même en l'absence de conditions générales de vente.*

- *Chez le fournisseur, ces pénalités constituent un produit financier qu'il convient de comptabiliser dans le compte 763 « Revenus des autres créances ». En fin d'exercice, le fournisseur doit constater un produit à recevoir dans le compte 418 « Clients - Factures à établir » du montant des pénalités non encaissées.*
- *Chez le client, ces pénalités constituent une charge financière à comptabiliser dans le compte 6618 « Autres charges d'intérêts ». Parallèlement, en cas de pénalités dues à la clôture de l'exercice, elles doivent être constatées pour leur montant à décaisser.*

*Par simplification, il est préconisé de comptabiliser les pénalités des exercices antérieurs dans le compte par nature et non pas en charges ou produits sur exercices antérieurs.*

## **CHAPITRE 3**

### **LA SOUS-TRAITANCE DE LA FORMATION**

#### **PERIMETRE**

*Ce chapitre a pour objectifs :*

- *de rappeler la définition et les règles qui régissent des charges sous-traitées ;*
- *de préciser le principe de comptabilisation de ces charges.*

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production ou qui assurent la fourniture de services de l'établissement, sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604.

Sont concernés :

- *les achats de prestations de formation continue, facturables en l'état ou après intégration dans un cycle de formation, dont elles constituent une partie indissociable,*
- *les achats de prestations de conseil, facturables en l'état ou après intégration dans un cycle de formation ou d'accompagnement individuel, dont elles constituent une partie indissociable.*

L'ouverture de sous comptes appropriés peut être nécessaire.

*Une prestation de service répond à des critères précis, fixés au fil des arrêts jurisprudentiels et repris ci dessous*

- *Tout d'abord pour qu'un contrat de prestations de services soit recevable en tant que tel, il doit avoir pour objet une tâche précise et ponctuelle qui nécessite un savoir-faire particulier que l'entreprise cliente n'est pas capable d'assumer en interne au moment opportun ;*
- *Ensuite le prestataire, ou entrepreneur selon les cas, doit seul fournir les moyens nécessaires à l'accomplissement de sa prestation, qu'ils soient matériels ou humains ;*
- *Par la suite, le prestataire doit être la seule autorité hiérarchique et disciplinaire concernant ses salariés qu'il aura mis à la disposition de l'entreprise cliente ;*
- *Enfin la rémunération doit être globale et forfaitaire. Le règlement du sous-traitant est assuré par voie de facturation établie au nom de l'organisme de formation demandeur et après service fait. Toutefois, le versement d'acomptes et le règlement fractionné des prestations sont possibles.*

***Cet encadrement vise à lutter contre le travail dissimulé (Articles L.8221-3 et L.8221-5 du code du travail), le prêt de main d'œuvre illicite (Article L.8241-1 du dit code) et le marchandage (Article L.8231-1 du même code).***

Le contrat de prestation conclu entre l'établissement du réseau et le prestataire peut intégrer la fourniture de produits annexes en rapport avec l'objet du contrat, étroitement liés et nécessaires à son bon accomplissement, tels que les supports pédagogiques pour une prestation de formation.

Dans tous les autres cas, il convient de procéder à un enregistrement distinct des charges non étroitement liées à l'exécution de la prestation (location de salle ou matériels par exemple).

Il convient de préciser que le contrat de prestation de services d'enseignement est obligatoirement écrit, il ne peut intervenir que pour des actions ponctuelles et doit porter sur des prestations clairement déterminées dans leur objet et leur durée.

Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 - Sous-traitance générale.

Technique comptable : Comptabilisation des achats

- Débit 604 Achat d'études et prestations de service
- Crédit 401 fournisseurs
- Crédit 408 factures non parvenues pour celles nécessitant une écriture d'inventaire
- Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus



## **CHAPITRE 4**

### **LES PRESTATIONS DE FORMATION**

#### **PERIMETRE**

*Ce chapitre a pour objectifs :*

- *de rappeler la définition et les règles qui régissent les prestations de formation*
- *de préciser le principe de comptabilisation de ces produits.*

**Préambule** : Les obligations des dispensateurs de formation de droit public.

Les dispensateurs de formation de droit public doivent tenir un compte séparé de leur activité en matière de formation professionnelle continue. (art L.6352-10 code du travail).

Il découle de ce qui précède que les CMA, par leur qualité d'établissement public, doivent organiser leur comptabilité de sorte à produire une comptabilité séparée pour leurs activités de formation professionnelle continue. Cette obligation peut être remplie par la production d'un compte de résultat analytique, ou général, regroupant l'un comme l'autre l'ensemble des charges et produits directement affectés à l'activité de formation.

Ce choix est fonction de l'organisation de l'établissement concerné.

Les prestations d'enseignement couvrent l'ensemble des produits de la formation (hors apprentissage). Il s'agit des formations suivantes :

- du stage préparatoire à l'installation du chef d'entreprise artisanale, « 70661 - Contributions au SPI » ;
- des formations de quelques jours non qualifiantes réalisées par les artisans, conjoints d'artisan, salariés et tout autre public, « 70662 - Formation modulaire de courte durée » ;
- des formations qualifiantes (BM, ADEA, ...), « 70664 - Formation qualifiante » ;
- des autres prestations d'enseignements correspondant notamment à des formations individuelles qualifiantes ou non, « 70668 - Autres prestations d'enseignement ».

Ces prestations de formation peuvent être réalisées par des moyens internes à la CMA (agents de la CMA) ou des sous-traitants extérieurs avec lesquels sont conclus des contrats de prestation (et non des conventions).

Elles peuvent être financées par les stagiaires, les entreprises elles-mêmes, les organismes collecteurs, le conseil de formation des chambres de niveau régional, ou tout autre fonds privé.

***Afin d'assurer un suivi comptable des sources de financement, nécessaire et indispensable pour renseigner le Bilan pédagogique et financier (BPF) en application de l'article L6352-6 à 11 et suiv. du code du travail, portant obligation aux organismes de formation de distinguer l'origine de leurs produits.***

Il est nécessaire de pouvoir justifier de l'origine des financements suivants :

- *produits en provenance des entreprises,*
- *produits provenant des organismes collecteurs des fonds de la formation professionnelle,*
- *produits en provenance des pouvoirs publics (Europe – Etat – Région ...),*
- *produits provenant de contrats de formation conclus avec des particuliers,*
- *produits provenant de contrats de sous-traitance,*
- *les autres produits.*

La méthode préconisée consiste en la création des subdivisions nécessaires en comptabilité auxiliaire client, auquel cas il est possible de ne pas créer des subdivisions supplémentaires dans les comptes de produits.

Le suivi de l'origine des financements se fera par conséquent par le biais des comptes de tiers.

Cette méthode permet par ailleurs de mettre en place un suivi comptable plus fin.

Technique comptable : Comptabilisation des prestations

- Crédit 7066 Prestations d'enseignement
- Débit 411 clients
- Débit 418 factures à établir pour celles nécessitant une écriture d'inventaire
- Crédit 4091 avances et acomptes versés sur commandes
- Crédit 4098 Rabais remises ristournes et autres avoirs non encore reçus.

## **CHAPITRE 5**

### **LES FRAIS DES ELUS : INDEMNITES, FRAIS DE DEPLACEMENTS**

#### **1. PRINCIPE**

*Le décret 2011-350 du 30 mars 2011 a modifié l'article 18 du Code de l'Artisanat qui fixe le principe des indemnités des élus du réseau des Chambres de Métiers et de l'Artisanat.*

*Article 18 modifié du code de l'Artisanat :*

« Les fonctions des membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales sont gratuites. Toutefois, une délibération peut prévoir l'attribution au président et au trésorier d'indemnités de fonctions, l'attribution aux autres membres de vacations, et le remboursement de frais de déplacement et de représentation.

Un arrêté conjoint du ministre chargé de l'artisanat et du ministre chargé du budget fixe le montant maximal des indemnités, le montant maximal unitaire et annuel et les modalités d'attribution des vacations, ainsi que les conditions de remboursement des frais de représentation et de déplacement.

Les membres associés aux chambres de métiers et de l'artisanat de région et aux chambres de métiers et de l'artisanat départementales mentionnés à l'article 21 peuvent bénéficier du remboursement de leurs frais de déplacement, selon les conditions fixées par l'arrêté prévu à l'alinéa précédent. »

#### **2. PLAFONNEMENT DE L'INDEMNITE DE FONCTION DES MEMBRES DES BUREAUX DES CMA**

*Les indemnités de fonction attribuées aux membres des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat de région, en application des dispositions de l'article 18 du code de l'artisanat, sont fixées en point d'indice.*

*Les modalités d'attribution sont fixées par l'arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région, de leurs sections, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales.*

*Les indemnités de fonction sont fixées en point d'indice dont la valeur à retenir est celle applicable au calcul des rémunérations des agents statutaires des chambres de métiers.*

*Il en ressort que chaque chambre de métiers fixe par délibération, en tenant compte de ses possibilités financières et dans les limites ci-après définies, le montant des indemnités mensuelles versées aux présidents et aux trésoriers. Dans les limites prévues à l'article 3 de l'arrêté du 12 mai 2011, elle se prononce également sur le montant des indemnités de vacation versées à l'ensemble des autres membres du bureau.*

*1°) « Les indices de référence des indemnités de fonctions mensuelles maximales allouées aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat départementales et aux présidents des sections des chambres de métiers et de l'artisanat de région sont fixés conformément au tableau suivant :*

	<i>Nombre de ressortissants de la chambre de métiers</i>	<i>Indemnités des présidents Indice de référence</i>
1	<i>Moins de 5 001.....</i>	262
2	<i>De 5001 à 10 000.....</i>	335
3	<i>De 10 001 à 20 000....</i>	393
4	<i>Plus de 20 000.....</i>	468

*Lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat départementale comporte un service de formation des apprentis, l'indemnité de fonctions mensuelle du président est majorée dans la limite de 50 points supplémentaires. Les présidents de sections ne perçoivent pas de majoration pour gestion de centre de formation des apprentis.*

*Le trésorier de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 50 % de l'indemnité mensuelle de fonctions du président hors majorations ».*

2°) « L'indemnité mensuelle de président de chambre régionale de métiers et de l'artisanat ne peut être supérieure à 400 points d'indice.

En cas de cumul des fonctions de président de chambre régionale de métiers et de l'artisanat et de président de chambre de métiers et de l'artisanat départementale, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le président concerné ne peut excéder 800 points d'indice, le cas échéant majoré dans la limite de 50 points lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat départementale comporte un service de formation des apprentis.

Le trésorier de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 200 points d'indice. »

3°) « Les indices de référence des indemnités de fonctions mensuelles maximales allouées aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat de région sont fixés conformément au tableau suivant :

	Nombre de ressortissants de la chambre de métiers	Indemnités des présidents Indice de référence
1	Moins de 10 000.....	600
2	De 10 001 à 22 500....	666
3	De 22 501 à 35 000....	733
4	Plus de 35 000.....	800

Lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat de région comporte un service de formation des apprentis, l'indemnité de fonctions mensuelle du président est majorée dans la limite de 50 points supplémentaires.

En cas de cumul des fonctions de président de chambre de métiers et de l'artisanat de région et de président de section, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le président concerné ne peut excéder 1 000 points d'indice, le cas échéant majoré dans la limite de 50 points lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat de région comporte un service de formation des apprentis.

En cas de cumul des fonctions de trésorier de chambre de métiers et de l'artisanat de région et de président de section, le montant mensuel total d'indemnités perçues par le trésorier concerné ne peut excéder 800 points d'indice ».

4°) « L'indemnité versée aux présidents des chambres de métiers et de l'artisanat de région d'outre-mer est calculée selon les indices fixés au 1° de l'article 2 du présent arrêté, majorés dans la limite de 50 points d'indice au titre de la gestion d'un service de formation des apprentis, et dans la limite de 50 points d'indice au titre de la gestion du conseil de la formation.

Le trésorier de la chambre de métiers et de l'artisanat de région reçoit une indemnité de fonctions mensuelle fixée au maximum à 50 % de l'indemnité mensuelle de fonctions du président hors majorations. »

5°) Chaque vacation effectuée par les membres des chambres de métiers ou des chambres régionales de métiers n'appartenant pas au bureau donne lieu à l'attribution d'une indemnité de fonction correspondant à onze points d'indice par demi-journée.

« Les autres membres des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de leurs sections, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, missionnés par le bureau ou le président pour participer à des commissions, instances ou groupes de travail spécifiques sont rémunérés à la vacation. Chaque vacation effectuée donne lieu à l'attribution d'une indemnité de vacation correspondant à 11 points d'indice par demi-journée.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région hors outre-mer, autres que le président et le trésorier, ne peut excéder mensuellement le double du montant des indemnités de fonctions maximales prévues pour le président au 3° de l'article 2 de l'arrêté hors majorations.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre régionale de métiers et de l'artisanat, et des indemnités de fonctions versées au président et au trésorier, ne peut dépasser mensuellement 1 000 points d'indice.

Le montant total des indemnités de vacation versées à l'ensemble des membres du bureau d'une chambre de métiers et de l'artisanat départementale ou d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région d'outre-mer, et des indemnités de fonctions versées au trésorier, ne peut excéder mensuellement le double du montant des

*indemnités de fonctions maximales prévues pour le président au 1° de l'article 2 de l'arrêté hors majorations.*

*Le président et le trésorier ne bénéficient pas d'indemnité de vacation au titre de leur établissement. Le président d'une section de chambre de métiers et de l'artisanat de région ne bénéficie pas d'indemnité de vacation de cette section ».*

*Les indemnités de fonction et les vacations constituent une dépense obligatoire pour les chambres de métiers et de l'artisanat de région, les chambres régionales de métiers et de l'artisanat et les chambres de métiers et de l'artisanat départementales.*

### **3. TRAITEMENT SOCIAL DES INDEMNITES DES ELUS**

*Les élus des chambres de métiers et de l'artisanat ou de chambres régionales de métiers et de l'artisanat sont tous couverts par un régime social obligatoire puisqu'ils doivent être en activité pour être candidats, et par conséquent éligibles.*

*Les indemnités qui leur sont versées, sont considérées comme des revenus professionnels non salariés, quelle que soit la nature du revenu au regard des critères de l'Administration fiscale.*

*Elles ne sont pas assujetties aux cotisations de sécurité sociale (art.13 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998).*

*En outre, elles sont assujetties aux contributions sociales : CSG et CRDS (article L 136-2 I alinéa 1<sup>er</sup> du code de la sécurité sociale) pour leur montant brut, après application d'une déduction forfaitaire spécifique pour frais professionnels de 3% (article L 136-2 I alinéa 2 du code de la sécurité sociale).*

*Au 31 décembre 2010, la CSG ainsi acquittée (au taux de 7,5%) est déductible du revenu imposable à hauteur de 5,1%.*

*La chambre de métiers et de l'artisanat ou la chambre régionale de métiers et de l'artisanat, en sa qualité d'organisme débiteur, effectue « la retenue à la source ».*

*Les URSSAF qui sont chargées de recouvrer les CSG et CRDS sur les salaires, sont également compétentes pour le recouvrement des charges sur indemnités versées aux élus. Cette règle découle du principe que les indemnités versées aux élus sont « assimilées » au salaire au regard de la CSG et de la CRDS.*

#### **Assujettissement des indemnités au forfait social :**

*L'article 13 de la loi n° 2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale pour 2009 a institué une nouvelle contribution, dite « forfait social », à la charge de l'employeur, sur les rémunérations ou gains assujettis à la CSG mais exclus de l'assiette des cotisations de sécurité sociale. Ces dispositions ont été codifiées aux articles L.137-15 à L.137-17 du code de la sécurité sociale.*

*Les indemnités des élus des CMA répondent au double critère de l'article L.137-17 du code de la sécurité sociale à savoir l'assujettissement à la CSG et l'exclusion de l'assiette des cotisations de sécurité sociale.*

*Ces indemnités sont donc soumises au forfait social.*

*Le versement du forfait n'a aucun impact sur le montant net des indemnités perçues par les élus ; la charge est supportée en totalité par les CMA.*

### **4. TRAITEMENT FISCAL DES INDEMNITES DES ELUS**

*Ces indemnités entrent dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des traitements et salaires (Instruction fiscale 5-F1111 du 10 février 1999) et donne lieu à un abattement de 30% sur le montant brut, au titre de la déclaration de revenus (instruction fiscale n° 5F-8-06 du 28 février 2006)*

*L'abattement de 30% prévu en faveur des présidents et des membres élus des chambres de métiers et de l'artisanat départementales ou des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région est applicable si le montant des indemnités perçues par les intéressés n'excède pas la limite fixée par voie réglementaire, exprimée en point d'indice de rémunération des agents statutaires des chambres de métiers et de l'artisanat.*

## **5. TAXE SUR LES SALAIRES**

*L'article 10 de la loi de finances pour 2001 (2000-1352 du 30 décembre 2000) aligne à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002 l'assiette de la taxe sur les salaires sur celle des cotisations de sécurité sociale (cf: Bulletin officiel des impôts 5L-5-02 n°155 du 12 septembre 2002)*

*A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002, la taxe sur les salaires est calculée sur les sommes payées à titre de rémunérations évaluées selon les règles prévues en matière de sécurité sociale (guide fiscalité des chambres – 2006 Titre 2 – chapitre 1). Or les indemnités prévues par l'arrêté du 12 juin 2001 ne constituent pas un salaire ou une rémunération au sens des articles 231 du Code Général des Impôts et L. 242-1 du Code de la Sécurité Sociale mais seulement des indemnités destinées à compenser financièrement les élus du temps passé dans leur chambre.*

*En conséquence, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002, les indemnités des membres n'entrent donc plus dans l'assiette de la taxe sur les salaires.*

*Les services fiscaux prononcent la décharge de la taxe sur les salaires versée indûment sur la base de l'instruction fiscale n° 5 L 13 du 1<sup>er</sup> juin 1995 qui énonce que « les revenus perçus par des non salariés demeurent toujours en dehors du champ d'application de la taxe sur les salaires même lorsqu'ils sont taxés à l'impôt sur le revenu suivant les règles applicables aux traitements et salaires »*

*Les indemnités ne seraient soumises à la taxe sur les salaires qu'à condition que les bénéficiaires soient dans un lien de subordination (CE Ministre de l'économie, des finances et du budget c/ESME Sudria du 11/05/1984)*

*Or, les élus ne sont pas des salariés des chambres et ne sont pas dans un lien de subordination avec elles.*

## **6. ENREGISTREMENT COMPTABLE**

- Débit 6531 - Indemnités de fonction versées aux membres élus
- Débit 6532 - Vacances versées aux membres élus
- Débit 6533 - Vacances versées aux membres associés ou assimilés
- Crédit 4378 - Autres organismes sociaux
- Crédit 423 – Elus

## **7. FRAIS DE REPRESENTATION**

*Les membres élus et les membres associés des chambres de métiers et de l'artisanat amenés à se déplacer pour l'exercice de leur fonction, ont droit au remboursement de leurs frais de déplacements et de séjour, au vu des justificatifs des frais réellement exposés.*

*Ils sont définis par l'article 4 de l'arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD.*

*« Les frais de représentation sont des frais de déplacement, de mission ou de réception engagés dans l'intérêt des affaires de la chambre des métiers et de l'artisanat de région ou de la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou de la chambre de métiers et de l'artisanat départementale à l'extérieur de l'établissement par son président dans l'exercice de ses fonctions, ou par un membre du bureau mandaté par lui. »*

*Le montant de ces frais de représentation est déterminé chaque année par délibération expresse de l'assemblée générale lors de l'approbation du budget, en tenant compte des possibilités financières de la chambre. Ces frais de représentation font l'objet d'un suivi spécifique dans la comptabilité analytique.*

*Les frais de représentation sont remboursés sur justificatif et dans la limite des frais exposés.*

*En ce qu'ils concernent des frais de déplacement, ils sont remboursés dans les conditions fixées à l'article 5 du même arrêté.*

*Tout dépassement de ce montant ainsi déterminé fait l'objet d'une communication spécifique dans le rapport présenté par la commission des finances en assemblée générale. »*

*Les associés ne peuvent bénéficier que du remboursement des frais de déplacements. Ils n'ont pas droit aux autres frais de représentation.*

*L'article 5 de cet arrêté fixe les règles relatives aux frais de déplacements. Il dispose :*

*« Les membres élus d'une chambre de métiers et de l'artisanat de région, ou de ses sections, d'une chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou d'une chambre de métiers et de l'artisanat départementale amenés à se déplacer pour l'exercice de leur mandat ont droit au remboursement de leurs frais de déplacement et de séjour, dans les conditions fixées ci-dessous :*

*1° Pour les déplacements effectués en voiture, les élus percevront une indemnité kilométrique dans la limite du barème défini par la direction générale des impôts pour l'application de l'article 83 du code général des impôts ;*

*2° Pour les déplacements en train, le remboursement s'effectuera aux frais réels sur justificatifs ;*

*3° Pour les déplacements en avion, le remboursement s'effectuera aux frais réels, dans la limite du tarif de la classe la plus économique ;*

*Les frais de repas et de nuitée sur le territoire national et à l'étranger sont remboursés dans la limite de plafonds arrêtés par l'assemblée générale. »*

## **8. ENREGISTREMENT COMPTABLE**

- Débit 6254 - Déplacements des membres élus, associés et assimilés
- Débit 62564 - Missions
- Débit 6257 - Réception
- Crédit 423 - Elus

**2<sup>EME</sup> THEME :**

**LA FISCALITE**



# CHAPITRE 1

## LA TAXE D'APPRENTISSAGE

### 1. PERIMETRE

Ce chapitre a pour objectifs :

- de rappeler les règles qui régissent la taxe d'apprentissage ;
- de préciser les principes de comptabilisation tant chez l'organisme collecteur que chez les organismes (notamment CFA) bénéficiaires.

**La loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002 de modernisation sociale** rénove le régime juridique de la collecte de la Taxe d'Apprentissage, en définissant les conditions d'habilitation des organismes collecteurs.

**La Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003** relative à la nouvelle organisation de la collecte de taxe d'apprentissage mentionne :

- la liste des textes de référence ;
- le cadre juridique de l'organisation de la collecte de la taxe d'apprentissage ;
- la procédure d'habilitation des organismes collecteurs de la taxe d'apprentissage ;
- les modalités de collecte, de gestion et de répartition de la taxe d'apprentissage avec le calendrier précis des opérations.

L'habilitation à collecter la taxe d'apprentissage est subordonnée, entre autre, à l'obligation suivante :

**Assurer un suivi comptable des fonds collectés dans deux comptes séparés, l'un au titre du « quota », l'autre au titre du « barème » (article R.6242-8 du code du travail).**

Cette obligation s'applique également à tout délégataire, cocontractant d'un organisme collecteur au titre d'une convention de délégation de collecte, en application des dispositions de l'article R.6242-8 du code du travail précité.

### 1.1. Comptabilité de l'Organisme Collecteur de Taxe d'Apprentissage

Toutes les opérations doivent être effectuées et enregistrées dans le respect des dates prévues par les textes.

#### 1.1.1 Enregistrement des sommes versées par les entreprises et les délégataires

Pour respecter les dispositions du décret cité ci-dessus en matière de suivi comptable des sommes collectées, il est préconisé de détailler le compte 46741 : « Taxe d'Apprentissage Régionale » de façon à séparer tous les montants qui composent les fonds collectés.

- 467411 - TA Collecte FNDMA
- 467412 - TA Collecte CDA
- 467413 - Quota concours financiers obligatoires
- 467414 - Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises
- 467415 - Quota versements pré-affectés
- 467416 - Quota versements non affectés
- 467417 - Hors Quota versements pré-affectés Barème
- 467418 - Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème
- 467419 - Hors Quota versements non affectés Barème
- 467420 - Hors Quota versements non affectés Hors Barème

Technique comptable : Enregistrement des sommes reçues

- Débit 512 - Banque
- Crédit 46741 - Taxe d'Apprentissage (Organisme collecteur) (utiliser les subdivisions citées ci-dessus)

### 1.1.2 Frais de gestion et des intérêts produits par les sommes encaissées par les OCTA

*La réglementation prévoit que les OCTA peuvent prélever sur les sommes encaissées des frais de collecte et de gestion.*

*Avant de procéder au reversement de la taxe d'apprentissage aux établissements bénéficiaires, les OCTA doivent procéder, en se conformant aux dispositions prévues dans les textes :*

- *d'une part, au calcul des frais de gestion (cf. arrêté du 30 juin 2003 relatif au plafonnement des frais de collecte et de gestion des OCTA) ;*
- *d'autre part au calcul des intérêts produits par les sommes encaissées qui viennent en couverture des frais de collecte (cf. Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003).*

### 1.1.3 Reversement au Trésor Public des fonds revenant au FNPAT

*(Contribution au Développement de l'Apprentissage et cotisation au Fonds National de Développement et de Modernisation de l'Apprentissage)*

*Technique Comptable : enregistrement du règlement*

- Débit :467411 : TA Collecte FNDMA
  - Débit :467412 : TA Collecte CDA
- (comptes soldés à la clôture de l'exercice)*
- Crédit 512 - Banque

### 1.1.4 Répartition et reversement des fonds collectés aux établissements bénéficiaires

*L'OCTA établit un état de répartition et de reversement des fonds collectés sous déduction des frais de gestion conformément à la réglementation. Il satisfait également à ses obligations d'informations prévues par les textes.*

*Technique comptable : enregistrement des montants à verser aux établissements bénéficiaires et conservation des frais de gestion par l'OCTA*

- Débit
- 467413 : Quota concours financiers obligatoires
- 467414 : Quota subventions CFA/SA/écoles d'entreprises
- 467415 : Quota versements pré-affectés
- 467416 : Quota versements non affectés
- 467417 : Hors Quota versements pré-affectés Barème
- 467418 : Hors Quota versements pré-affectés Hors Barème
- 467419 : Hors Quota versements non affectés Barème
- 467420 Hors Quota versements non affectés Hors Barème
- Crédit 7584 : Produits de gestion : Collecte taxe d'apprentissage (frais de gestion conservé par l'OCTA)
  - Crédit 512 : Banque

*Le reversement de frais de gestion aux organismes délégataires est inscrit au compte 6588 – Autres charges de gestion*

## **1.2. Comptabilité de l'organisme délégataire**

*L'organisme délégataire est soumis à la même réglementation que l'OCTA. Toutes ses obligations doivent être mentionnées dans la convention de délégation.*

*L'organisme délégataire doit fournir à l'OCTA le détail de ses frais de collecte ainsi que le décompte des produits financiers par catégorie de fonds collectés (FNDMA, CDA, Quota, Hors Quota).*

*Technique comptable : enregistrement des sommes versées par les entreprises*

- Débit 512 - Banque
  - Crédit 46741 - Taxe d'apprentissage (Organisme collecteur)
- Utiliser les subdivisions du compte 46741.

*Reversement à l'organisme déléguant :*

- Débit 46741 - Taxe d'apprentissage (Organisme collecteur)
- Débit 6588 - Autres charges (montant des produits financiers générés par le placement des fonds collectés)
- Crédit 512 - Banque

*Les frais de gestion reçus de l'OCTA sont inscrits au compte 7584 – Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage.*

### 1.3. Comptabilité des établissements bénéficiaires de la taxe d'apprentissage (CFA)

*Technique comptable : enregistrement des sommes versées par les OCTA*

*Réception du versement des OCTA :*

- Débit 512 - Banque
- Crédit 46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)

*En fin d'exercice, constatation de l'utilisation de la taxe d'apprentissage :*

- Débit 46743 - Taxe d'apprentissage (Organisme bénéficiaire)
- Crédit 7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de taxe d'apprentissage
- Crédit 134181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de taxe d'apprentissage (sur autorisation du Conseil Régional)

*Le compte 46743 - « Taxe d'apprentissage Organisme bénéficiaire » est soldé en fin d'exercice lorsque la recette de taxe d'apprentissage est totalement consommée au cours de l'exercice.*

*Si tel n'est pas le cas, et sur autorisation du Conseil Régional, les sommes non consommées figurent au bilan au compte 46743. La recette n'est pas acquise au CFA si les dépenses qu'elle finance n'ont pas été engagées.*

## **CHAPITRE 2**

### **LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE METIERS**

*L'article 15 de la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services, a modifié, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, l'article 1601 du code général des impôts relatif à la taxe additionnelle perçue au profit des chambres régionales de métiers et de l'artisanat ou des chambres de métiers et de l'artisanat de région et de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.*

*Cette taxe, acquittée par les chefs d'entreprises individuelles ou les sociétés soumises à l'obligation de s'inscrire au répertoire des métiers ou qui y demeurent immatriculés, pourvoit à une partie des dépenses des établissements publics constituant le réseau des chambres de métiers.*

*Cette taxe est composée :*

- a) *d'un droit fixe par ressortissant égal à la somme des droits arrêtés par l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat ainsi que par la chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou par la chambre de métiers et de l'artisanat de région.*
- b) *d'un droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises, dont le produit est arrêté par les chambres mentionnées au a) ; celui-ci ne peut excéder 60% du produit du droit fixe revenant aux chambres mentionnées au a).*

*Toutefois, les chambres mentionnées au a) sont autorisées à porter le produit du droit additionnel jusqu'à 90% du produit du droit fixe, afin de mettre en œuvre des actions ou de réaliser des investissements, dans des conditions définies par décret en Conseil d'Etat.*

- c) *d'un droit additionnel par ressortissant, affecté par les chambres mentionnées au a) au financement d'actions de formation, au sens des articles L.6313-1 à L.6313-11 et L.6353-1 du code du travail, des chefs d'entreprises artisanales dans la gestion et le développement de celles-ci.*

#### **1. REPARTITION DU DROIT FIXE**

*Le droit fixe est affecté directement par la DGFIP aux seuls niveaux régional et national du réseau (chambre régionale de métiers et de l'artisanat ou chambres de métiers et de l'artisanat de région et Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat) dans la limite d'un montant maximal fixé en proportion du montant annuel du plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.*

#### **2. PROCEDURE DE TRANSMISSION DES DELIBERATIONS AUX SERVICES FISCAUX**

##### **2.1. Concernant le droit fixe**

*La délibération doit mentionner si c'est le plafond de droit fixe figurant au a) du I de l'article 1601 du code général des impôts qui est sollicité ou si c'est un montant de droit fixe par assujetti inférieur.*

*Dans tous les cas, la délibération ne doit pas mentionner le produit de droit fixe attendu par la chambre, afin d'éviter tout contentieux relatif à l'écart entre les nombres de ressortissants prévus et réalisés.*

##### **2.2. Concernant le droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises**

*La délibération doit mentionner le pourcentage du droit additionnel par rapport au produit du droit fixe demandé, sous réserve de l'autorisation préfectorale lorsque ce taux dépasse 60%.*

*Ce taux ne peut pas dépasser 90%.*

#### **3. ENREGISTREMENT COMPTABLE DES FLUX ISSUS DE LA TAXE**

*La taxe pour frais de chambres de métiers est perçue, via les services de la DGFIP, suivant les dispositions de l'article 1601 du code général des impôts, par l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat (APCMA), les chambres régionales de métiers et de l'artisanat (CRMA), les chambres de métiers et de l'artisanat de région (CMAR).*

*Selon l'article 12 de la loi du 23 juillet 2010 créant un article 5-5 au code de l'artisanat, la chambre de niveau régional décide de la répartition de la ressource au niveau du réseau régional. Une distinction est faite entre les ressources affectées au fonctionnement de la CMAD qui sont des ressources propres de la CMAD et le droit additionnel supplémentaire qui est considéré comme une subvention.*

***La taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises (taxe pour frais de chambres de métiers) est donc collectée par la chambre régionale, les CMAD recevant des ressources de fonctionnement affectées ou une part de droit additionnel supplémentaire :***

◆ ***Collecte de la taxe par la chambre régionale :***

- ***une 1<sup>ère</sup> composante de la taxe : droit fixe + droit additionnel jusqu'à 60 % du droit fixe constitue une ressource propre des chambres.***

*Comptabilisation à la chambre de niveau régional :*

*S'agissant d'une ressource de fonctionnement, l'enregistrement comptable est le suivant :*

- Débit 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat de la chambre de niveau régional
- Crédit 75711 - Droit fixe
- Crédit 75712 - Droit additionnel

- ***une 2<sup>e</sup> composante de la taxe : le droit à dépassement (au-delà de 60 %) appelé droit additionnel supplémentaire est une ressource non pérenne liée à une convention définissant les actions ou investissements prévus par le réseau (consolidés au niveau de la chambre de niveau régional).***

*Il s'agit d'une ressource d'équilibre sur des actions CRMA ou CMAR voire CMAD. Dans ce dernier cas, le droit à dépassement fait l'objet d'une subvention aux CMAD pour réalisations d'actions ou d'investissements.*

*Selon l'affectation de cette ressource, l'enregistrement comptable est le suivant :*

*Comptabilisation à la chambre de niveau régional :*

*Financement d'actions (Hors investissements) :*

- Débit 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat de la chambre de niveau régional
- Crédit 75713 - Droit additionnel supplémentaire

*Financement d'investissements :*

- Débit 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers et de l'artisanat
- Crédit 10411 - Financement de l'Etat rattaché à un actif - Droit additionnel supplémentaire

◆ ***Versement des ressources de fonctionnement affectées aux CMAD :***

*Comptabilisation à la chambre de niveau régional :*

*Enregistrement de la ressource de fonctionnement affectée à la CMAD :*

- Débit 65862 - Participation issue des ressources de fonctionnement affectées
- Crédit 46782 - Chambre de métiers et de l'artisanat départementale

*Comptabilisation à la CMAD :*

*S'agissant d'une ressource affectée au fonctionnement de la CMAD :*

- Débit 46781 - Chambre de niveau régional
- Crédit 7574 - Ressources de fonctionnement affectées aux CMAD

*Il est rappelé que cette ressource est considérée comme une ressource propre de la CMAD. Ces fonds sont pris en compte pour déterminer le droit à emprunt.*

◆ **Versement du droit additionnel supplémentaire aux CMAD :**

Comptabilisation à la chambre de niveau régional :

- *Subvention de fonctionnement accordée par la chambre régionale correspondant au dépassement du droit additionnel supplémentaire :*

- Débit 657241 - Subvention droit additionnel supplémentaire (produits issus de la taxe) pour CMAD
- Crédit 46782 - Chambre de métiers et de l'artisanat départementale

- *Subvention d'investissement accordée par la chambre régionale correspondant au dépassement du droit additionnel supplémentaire :*

*Si un investissement financé par le droit additionnel supplémentaire n'a pas été réalisé au cours de l'exercice, le montant correspondant doit faire l'objet d'une réserve (Compte 1061).*

Comptabilisation de la part de droit additionnel affecté à un investissement à réaliser par la chambre de niveau régional :

- Débit du compte 75713 - Droit additionnel supplémentaire, ou
- Débit du compte 4673 - Taxe pour frais de chambre de métiers (pour les investissements)
- Crédit du compte 1061 - Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser à la date de clôture

*Lors de la réalisation de l'investissement sur un exercice suivant :*

- Débit du compte 1061 - Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser
- Crédit du compte 10411 - Etat financements rattachés à des actifs déterminés issus de la taxe pour frais de chambres de métiers

Comptabilisation à la CMAD :

- *Subvention de fonctionnement accordée par la chambre régionale correspondant au dépassement du droit additionnel supplémentaire :*

- Débit 46781 - Chambre de niveau régional
- Crédit 748711 - Subvention issue du droit additionnel supplémentaire

- *Subvention d'investissement accordée par la chambre régionale correspondant au dépassement du droit additionnel supplémentaire :*

- Débit 46781 - Chambre de niveau régional
- Crédit 13417 - Valeur initiale des financements rattachés à des actifs

## **CHAPITRE 3**

### **LA SITUATION FISCALE DES CMA**

#### **1. RAPPEL : NATURE JURIDIQUE DES CMA**

*Nous faisons référence à la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services et au décret du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Ces textes qualifient les établissements du réseau « d'établissements publics ».*

Article 12 de la loi du 23 juillet 2010 :

« Au début du chapitre Ier du titre II du code de l'artisanat, sont insérés huit articles 5-1 à 5-8 ainsi rédigés :  
« Art. 5-1.-Le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat se compose de l'assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat, des chambres de métiers et de l'artisanat de région, ainsi que des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et des chambres de métiers et de l'artisanat départementales, qui sont des établissements publics placés sous la tutelle de l'Etat et administrés par des dirigeants et collaborateurs d'entreprise élus. »

#### **2. SITUATION FISCALE DES CHAMBRES DE METIERS AU REGARD DE LA TVA**

##### **2.1. Rappel du mécanisme de la TVA**

*La taxe sur la valeur ajoutée (TVA) est un impôt général sur la consommation qui est directement facturé aux clients sur les biens qu'ils consomment ou les services qu'ils utilisent en France. Le professionnel doit déclarer la TVA collectée sur ses opérations imposables.*

*La TVA, incluse dans le prix de vente des produits ou des services, est supportée par le seul consommateur final. La TVA est un impôt indirect à paiement fractionné : chaque intermédiaire (entreprises identifiées à la TVA) collecte sur son client la taxe prévue par la législation et la reverse au service des impôts des entreprises dont il dépend, déduction faite de celle qu'il a payée en amont à son propre fournisseur. Ce mécanisme permet d'assurer la neutralité de l'impôt, quel que soit le nombre des opérations.*

##### **2.2. Champ d'application de la TVA dans les CMA**

###### **2.2.1. Principes généraux**

*L'article 256-A-1° du CGI énonce que sont assujetties à la TVA les personnes qui exercent une activité économique indépendante.*

*Les établissements publics nationaux à caractère administratif sont redevables de la TVA pour les opérations entrant dans le champ d'application de la taxe et non visée par une mesure d'exonération.*

*Les établissements publics nationaux à caractère administratif relèvent du régime réel d'imposition, sauf à ce que le montant de leur chiffre d'affaires puissent les placer sous le régime simplifié d'imposition.*

*L'article 256-B du CGI indique quant à lui que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque le non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.*

*On distingue quatre catégories d'activités :*

- *Les activités hors champ de la TVA*
- *Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées*
- *Les activités soumises à TVA sur option*
- *Les activités assujetties au cas par cas*

### 2.2.2. Les activités hors champ de la TVA

*Il s'agit des activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général.*

*Exemple : Activité du répertoire des métiers et du centre de formalités des entreprises.*

### 2.2.3. Les activités dans le champ de la TVA mais expressément exonérées

*Les activités exonérées correspondent à des opérations normalement soumises à TVA mais auxquelles le statut des CMA confère une exonération explicite.*

#### **A) Formation continue dispensée**

*L'article 261-4-4° du CGI pose le principe d'une **exonération totale et sans option pour les activités d'enseignement technique ou professionnel et de la formation professionnelle continue dispensée par des personnes morales de droit public.***

*L'exonération porte sur les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées (logement, nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques).*

*Les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les stagiaires de la CMA échappent au paiement de la TVA dans la mesure où elles constituent un prolongement indispensable de la formation.*

#### **B) Les ventes portant sur les annuaires et certaines publications périodiques éditées par les collectivités publiques et les organismes à but non lucratif**

*Ces activités sont exonérées à la condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface de ces périodiques ou annuaires, d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieure au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette année (article 298 duodecies du code général des impôts).*

### 2.2.4. Les activités soumises à TVA sur option

*La location portant sur des locaux nus à usage professionnel est en principe exonérée de TVA.*

**Toutefois l'article 260- 2° du CGI dispose que le bailleur peut opter pour la TVA.**

*Si le preneur est non assujetti à la TVA, le bail doit faire mention de l'option par le bailleur. Cette clause traduit l'accord exprès du bailleur et du preneur non-assujetti sur le paiement de la TVA.*

*La soumission du bail à la TVA peut avoir un intérêt dans la mesure où le bailleur pourra déduire la TVA grevant les travaux de rénovation des immeubles.*

### 2.2.5. Les activités assujetties au cas par cas

*Les activités qui ne sont pas expressément hors du champ d'application de la TVA, exonérées ou soumises à TVA sur option, doivent être appréciées **en fonction des situations de fait.***

*Les opérations suivantes, susceptibles de relever du secteur économique et concurrentiel, doivent faire l'objet d'une analyse par les CMA :*

- organisations d'expositions, foires, salons ;
- locations de locaux à usage professionnel meublés ;
- ventes d'articles divers ;
- mise à disposition de personnel ;
- activités de conseils rémunérées et facturées aux bénéficiaires ;
- location d'espaces publicitaires ;
- toutes autres prestations non étroitement liées à la formation professionnelle ou par alternance.



**Il convient d'apprécier pour chaque situation :**

- ***l'existence ou non d'une mission d'intérêt général ;***
- ***l'existence ou non d'une distorsion de concurrence. Il faut s'interroger si dans le secteur géographique, des entreprises privées peuvent satisfaire les besoins concernés.***

*Pour information, selon l'Administration fiscale (D.admi. 3 A-121, du 20 octobre 1999) :*

- *Les activités pour lesquelles la non-concurrence doit être présumée et qui sont alors placées hors du champ d'application de la TVA : prestations sportives et culturelles ;*
- *Les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée et qui sont alors placées dans le champ d'application de la TVA: activités qui sont par leur nature, leur étendue ou leur clientèle, les moyens mis en œuvre en concurrence directe avec des entreprises commerciales qui proposent des services similaires (exemple salle de spectacles..) ;*
- *Les autres activités devant être appréciées au cas par cas compte tenu de la possibilité ou non pour le secteur privé de satisfaire aux besoins concernés*

*Toutefois, pour les CMA qui réalisent des prestations de services qui entrent dans le champ d'application de la TVA pour un montant, tout secteur confondu, inférieur à 32 600 € (seuil de chiffre d'affaires applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2011- cf : BOI 3 F-1-11 du 11 janvier 2011), bien que assujetties elles ne sont pas redevables de la TVA en application de l'article 293 B du CGI. Elles sont alors dispensées du paiement de la TVA mais doivent faire apparaître sur leur facture la mention «TVA non applicable, article 293-B du CGI »*

*Les articles 26 et 82-1 du code de l'artisanat indiquent que les chambres « peuvent percevoir, en outre, des redevances, dans le respect des règles de concurrence, pour des prestations de services fournies aux entreprises artisanales. Le montant de ces redevances est établi en prenant en compte l'intérêt personnel et spécial qu'en retire l'entreprise artisanale et dans la limite des charges exposées au titre de ce service. » La chambre « arrête les tarifs de ces redevances, lesquels font l'objet d'une information auprès des ressortissants. Le montant de chaque redevance, les conditions de sa perception ainsi que les recettes correspondantes figurent en annexe du budget prévisionnel et des comptes de la chambre. Aucune autre redevance ne peut être perçue par la chambre à compter de la date d'approbation de son budget. »*

*Ces prestations complémentaires doivent respecter les principes posés dans l'annexe à la circulaire N° NOR ECO A0120063C mentionnée en partie 4 de la présente instruction.*

***L'ensemble de ces activités doivent être comptabilisées distinctement en fonction de leur assujettissement ou non à la TVA.***

*D'une année sur l'autre, l'activité peut évoluer. Une activité exonérée ou hors champ peut devenir imposable à la TVA. Dans ce cas, en comptabilité, un changement doit être opéré (cf. § 2-4 et § 2-5).*

### **2.3. Détermination du montant de la taxe déductible pour les assujettis partiels**

*L'article 271 I-1 du CGI dispose : « La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération ».*

*Les opérations n'entrant pas dans le champ d'application de la TVA et les opérations entrant dans le champ d'application mais qui en sont expressément exonérées n'ouvrent pas droit à déduction.*

*Le décret n° 2007-566 du 16 avril 2007, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, a procédé à la refonte des règles de déduction de la TVA. Celles-ci sont reprises aux articles 205 à 210 de l'annexe II au CGI.*

*Il convient de se référer à l'instruction fiscale du 9 mai 2007 (BOI 3 D-1-07 du 9 mai 2007) pour plus de précisions sur les modalités d'application du décret susvisé.*

*La TVA ayant grevé un bien ou un service qu'un assujetti à cette taxe acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion de son coefficient de déduction (art. 205 de l'annexe II au CGI) qui est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et de déduction (art. 206 de l'annexe au CGI).*

*Pour l'intégration ou non des subventions d'investissement ou de fonctionnement dans le calcul du coefficient il convient de se référer à l'instruction fiscale du 16 juin 2006 (BOI 3 A-7-06)*

## 2.4. La constitution de secteurs distincts d'activité

*Les organismes qui réalisent des opérations non soumises à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent déterminer un pourcentage de déduction particulier pour chaque secteur d'activité (article 209-I de l'annexe II au CGI).*

*Dans ce cas, il doit être procédé à l'affectation des dépenses dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction mais il n'y a pas lieu de tenir une comptabilité distincte.*

*La détermination du montant déductible de la taxe ayant grevé les biens et services afférents à un secteur distinct s'effectue dans les conditions de droit commun.*

*Le coefficient de taxation d'un bien ou d'un service utilisé à la fois pour réaliser des opérations imposables ouvrant droit à déduction et des opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction est toujours déterminé de manière forfaitaire. Il est égal au rapport entre d'une part au numérateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations ouvrant droit à déduction, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations, et au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires afférent aux opérations imposables, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations. Ces montants totaux doivent toutefois être restreints aux montants propres au(x) secteur(s) d'activité pour le(s)quel(s) la dépense est utilisée (RES N°2007/39 (TCA))*

## 2.5. Traitement comptable de la TVA

*Pour une opération assujettie, le principe est le suivant :*

- *d'une part, l'établissement encaisse de la TVA sur ses recettes et a l'obligation de reverser cette taxe à l'administration fiscale, puisque ces sommes sont représentatives de l'impôt payé par le client de l'établissement ;*
- *d'autre part, l'établissement public paye de la TVA à ses fournisseurs ;*
- *enfin, seule la TVA grevant les dépenses qui concourent à la réalisation d'opérations taxables ouvre droit à déduction, sous réserve du respect des règles de forme et de fond prévues pour l'exercice de ce droit (CGI, art.271 et annexe II, art.242-0 A à 242-0 K).*

*La TVA est donc composée de deux éléments distincts, indépendants, ayant leurs règles propres :*

- *la TVA collectée (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les recettes) ;*
- *la TVA déductible (en TVA interne, il s'agit de la TVA sur les dépenses)*

*Ces deux éléments sont comptabilisés dans des comptes de classe 4 (4456 TVA déductible & 4457 TVA collectée).*

*En outre, depuis 1993, a été mis en place un marché unique européen et un régime de TVA intra-communautaire (cf. BOI 3 CA-92, n° 164 du 27 août 1992).*

*L'acquisition en France d'un bien provenant de l'Union européenne est soumise à la TVA (CGI, art. 256 bis et 258 CI). Cette opération est dite « acquisition intra-communautaire » et la taxe afférente est comptabilisée au compte 4452 « TVA due intra-communautaire ».*

*Le fait générateur de la taxe intervient au moment où l'acquisition est effectuée mais la TVA est exigible le 15 du mois qui suit celui au cours duquel a eu lieu cette acquisition (CGI art. 269 -1.a et 269-2.d).*

*En revanche, les livraisons de biens à destination d'un autre assujetti établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne sont exonérées de TVA française car elles sont imposées dans le pays destinataire au taux appliqué par ce dernier (CGI art. 262 ter).*

*Cette exonération est subordonnée à l'attribution d'un numéro individuel d'identification à la TVA que l'EPA peut se procurer auprès de son service des impôts des entreprises. De plus, une déclaration d'échanges de biens doit, dans certains cas, être souscrite auprès des services des douanes.*

Enfin, le régime de TVA intra-communautaire ne modifie pas les principes des droits à déduction. Ce dernier est toutefois subordonné à la déclaration de la taxe afférente aux acquisitions intracommunautaires dont l'établissement public est le redevable légal.

C'est ainsi que la taxation d'une opération intra-communautaire ouvre droit à déduction au même titre qu'un achat réalisé en France.

En revanche, l'entrée d'un bien provenant d'un pays n'appartenant pas à l'Union européenne constitue une importation qui est soumise à la TVA (CGI art. 291). La TVA est alors perçue auprès des services douaniers lors du franchissement de la frontière.

Il est précisé que ce bref rappel des principes de la TVA ne se substitue pas à la documentation officielle et réglementaire édictée la Direction Générale des Finances Publiques, à laquelle il convient de se reporter pour toute question particulière (site internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)>Documentation>Accédez, à la rubrique Documentation fiscale).

Le compte 445 retrace essentiellement les opérations relatives à la TVA, impôt indirect.

La TVA collectée d'une part et la TVA déductible d'autre part ne doivent pas figurer dans le compte de résultat, elles sont inscrites dans les comptes appropriés de la classe 4 :

- 4455 - TVA sur le chiffre d'affaires à décaisser : est porté à ce compte le montant à reverser à la DGFIP qui figure sur la déclaration de chiffre d'affaires ;
- 4456 - taxes sur le chiffre d'affaires déductibles : est porté à ce compte la créance sur la DGFIP résultant du droit à déduction de la TVA ;
- 4457 - taxes sur le chiffre d'affaires collectées : est porté à ce compte la dette envers la DGFIP résultant de la vente.

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service pour l'acheteur est un élément du coût de ce bien ou de ce service et non un impôt.

#### Technique comptable :

##### Achats de marchandises en France :

- Débit 607 - Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible
- Débit 4566 - TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4011 - Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services, pour le montant total de la facture

##### Achats de marchandises dans un pays de l'Union européenne :

- Débit 607 - Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible
- Débit 445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4011 - Fournisseurs – Achats de biens ou de prestations de services, pour le montant HT
- Crédit 4452 - TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA intra-communautaire

##### Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne :

- Débit subdivision intéressée du compte 21, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT+TVA non déductible

- Débit 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4041 - Fournisseurs d'immobilisations, pour le montant HT
- Crédit 4452 - TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Règlement aux fournisseurs :

- Débit 4011 - Fournisseurs, ou
- Débit 4041 - Fournisseurs d'immobilisations – Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Ventes en France :

- Débit 4111 ou 4112 Clients – Exercice courant, pour le montant de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la TVA

Vente dans un pays de l'Union européenne :

- Débit 4111- Clients, pour le montant hors taxes
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intra-communautaire étant supportée par l'acheteur

Règlement par les clients :

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4111 ou 4112 Clients

Déclaration de la TVA :

La TVA doit être déclarée le 24 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée supérieure à la TVA déductible).

La TVA à payer est égale : à la TVA collectée plus la TVA intra-communautaire, moins la TVA déductible sur immobilisations et sur achats de biens et services

Comptabilisation de la TVA à payer :

- Débit 4452 - TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 - TVA collectée par l'établissement
- Crédit 4455 - TVA à décaisser
- Crédit 44562 - TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 - TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

## Comptabilisation des crédits de TVA :

Lors de l'établissement de la déclaration, celle-ci peut faire apparaître un crédit de TVA

- Débit 4452 - TVA due intra-communautaire, et/ou
- Débit 4457 - TVA collectée par l'établissement
- Débit 44567 - Crédits de TVA à reporter
- Crédit 445262 - TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- Crédit 44566 - TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

## Apurement des crédits de TVA :

L'apurement intervient par transport au compte de TVA à payer, lorsque le montant de la TVA collectée du ou des mois suivants est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA

- Débit 4455 - TVA à décaisser
- Crédit 44567 - Crédits de TVA à reporter

Le cas échéant, l'apurement peut également intervenir par dépôt d'une demande de remboursement :

- Débit 44583 - Remboursement de TVA demandé
- Crédit 44567 - Crédits de TVA à reporter

## Paiement de la TVA :

- Débit 4455 - TVA à décaisser
- Crédit compte de disponibilités

## Remboursement de la TVA :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 44583 - Remboursement de TVA demandé

### *Cas particulier du compte 44584 TVA récupérée d'avance*

Ce compte retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

### Technique comptable :

Réception de l'acompte :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit 44584 TVA récupérée d'avance, pour le montant de la TVA exigibles
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement

Emission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

- Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC
- Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la différence
- Crédit 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

Encaissement du solde

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

Corrélativement, régularisation de l'acompte

- Débit 419 Clients – Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

*Cas particulier du compte 44587 TVA sur facturation à établir.*

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès que le paiement d'un bien livré a été reçu ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de services.

Toutefois, de par la spécificité de leurs missions certains établissements publics nationaux à caractère administratif bénéficient d'un régime particulier où la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement.

En conséquence, ils sont autorisés à comptabiliser la TVA collectée au moment de la prise en charge dans les écritures du comptable du titre de recettes correspondant, émission qui doit intervenir dans le mois de l'établissement des mandats qui ouvrent le droit à déduction.

Cette dérogation ne s'applique effectivement qu'aux opérations suivies en ressources affectées (le schéma complet figure en annexe 4 du tome 1 de la présente instruction).

Dans ce cas, la TVA est comptabilisée au compte 44587 « TVA sur facturation à établir », lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes.

Technique comptable :

Réception des fonds :

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4687 Produits à recevoir, pour le montant HT
- Crédit 44587 TVA collectée sur facturation à établir, pour le montant de la TVA

Emission du titre de recettes :

- Débit 44587 TVA collectée sur facturation à établir
- Débit 4687 Produits à recevoir
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit compte d'immobilisations ou compte de produits intéressé

## **Explicatif sur le Compte 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables**

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisations de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

### **2.6. Les règles de facturation**

Les activités non soumises à TVA, qu'elles soient hors champ ou exonérées, donnent lieu à des facturations qui ne font mention que d'un prix TTC.

Lorsque la TVA s'applique, les factures doivent impérativement mentionner le montant hors taxe, le taux et le montant de la TVA et enfin le montant TTC. Le bulletin officiel des impôts 3 CA n° 136 du 7 août 2003 commente les règles de facturation prévues à l'article 289 du code général des impôts (CGI).

## **3. SITUATION FISCALE DES CMA AU REGARD DE L'IMPOT SUR LES BENEFICES**

### **3.1. Aspects juridiques**

Les CMA entrent notamment dans le champ d'application du 5. de l'article 206 du CGI :

« Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les bénéfices en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital, sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives.

Sont qualifiés de revenus patrimoniaux :

A. Les revenus de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, et de ceux auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter ;

B. Les revenus de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;

C. les revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut. »

Une déclaration n°2070 doit donc être souscrite pour la déclaration des revenus susvisés.

Le taux d'imposition à l'I/S est ramené à 24%, voire 10% pour certains revenus de capitaux mobiliers

## 3.2. Technique comptable

COMPTE 444

Constatation de l'impôt :

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Règlement de l'impôt :

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit compte de disponibilités

## 4. BASE D'IMPOSITION A LA TAXE FONCIERE ET A LA VALEUR LOCATIVE DE LA TAXE D'HABITATION

Les taxes foncières et d'habitation sont fondées sur la valeur cadastrale actualisées et dues par le propriétaire ou par l'occupant.

### 4.1. Aspects juridiques

*Les CMA sont assujetties à la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties ainsi qu'à la taxe d'habitation.*

- **Taxe foncière sur les propriétés bâties** : Les établissements du réseau sont redevables de la TFPB à l'exception des immeubles qui sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productif de revenus. (Art.1382 1° CGI).
- **Taxe foncière sur les propriétés non bâties** : Les établissements du réseau sont redevables de la TFPNB à l'exception des propriétés qui sont affectées à un service public ou d'utilité générale et non productive de revenus (Art.1394 2° CGI).
- Sont notamment assujetties les propriétés des établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial et les immeubles incorporés gratuitement au domaine des établissements publics, en vertu d'une convention et ce, jusqu'à l'expiration de celle-ci (Art.1394 2° CGI).
- **Taxe d'habitation** : Les établissements du réseau sont redevables de la taxe d'habitation pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat et les collectivités publiques ainsi que les établissements publics autres que les établissements publics d'enseignement publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance (Art.1407 3° CGI).

*Toutefois, la taxe d'habitation n'est pas due pour les locaux ouverts au public.*

Le cas des locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis :

L'instruction de la Direction générale des impôts n°6D-1-05 N° 202 du 9 décembre 2005 intitulée « Taxe foncière sur les propriétés bâties. taxe d'habitation. détermination de la valeur locative des locaux d'habitation affectés exclusivement à l'hébergement des salariés saisonniers agricoles et des apprentis » (C.G.I., art. 1388 quater et art. 1411 bis), dispose que :

« Les II et III de l'article 98 de la loi n° 2005-157 du 23 février 2005 relative au développement des territoires ruraux, codifiés respectivement sous l'article 1388 quater du code général des impôts et sous l'article 1411 bis du même code, instituent une réduction de la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et de la valeur locative servant d'assiette à la taxe d'habitation pour les locaux affectés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis.



Cette réduction est proportionnelle à la durée pendant laquelle les locaux destinés exclusivement à l'hébergement des salariés agricoles saisonniers et des apprentis sont restés vacants au cours de l'année précédant celle de l'imposition.

Les modalités d'application de ce texte sont précisées dans l'instruction n° 6 C-10-05. »

#### 4.1.1. Condition tenant à la qualité de la personne occupant le logement

Les locaux doivent être exclusivement occupés par des apprentis au sens de l'article L.117 bis du Code du travail.

#### 4.1.2. Caractère exclusif de l'affectation

L'affectation des logements à l'hébergement des apprentis doit être exclusive. En conséquence les logements doivent donc rester vacants en dehors des périodes d'utilisation des apprentis.

Si en dehors de ces périodes d'utilisation, le logement est occupé par d'autres personnes que des apprentis, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et la valeur locative servant de base d'assiette à la taxe d'habitation restent fixées dans les conditions de droit commun.

Les conditions de l'affectation exclusive doivent être satisfaites au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ainsi que toute l'année précédente.

#### 4.1.3. Conditions tenant au logement

La CMA est tenue de remettre au locataire un logement décent ne laissant pas apparaître de risques manifestes pouvant porter atteinte à la sécurité physique ou à la santé et doté des éléments le rendant conforme à l'usage d'habitation. Ces conditions sont notamment fixées par le décret n°2002-120 du 30 janvier 2002.

#### 4.1.4. Modalités d'application

Aux termes des articles 1388 quater et 1411 bis du CGI, la base d'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties et la valeur locative servant d'assiette à la taxe d'habitation des locaux visés mis à disposition des apprentis sont calculées au prorata de la durée d'utilisation de ces locaux pour l'hébergement des apprentis.

➤ Calcul du prorata d'utilisation :

Nombre de jours d'utilisation pour l'hébergement des apprentis au titre de n-1/ nombre total de jours de l'année n-1

La base d'imposition à la taxe foncière et à la valeur locative servant de base de calcul à la taxe d'habitation du bâtiment considéré sera diminuée de ce prorata.

#### 4.1.5. Obligations déclaratives

Celles-ci sont à adressées au service des impôts du lieu de situation des biens au plus tard le 31 décembre n-1.

## 4.2. Aspect comptable

Les comptes utilisés sont les suivants :

63512 - taxe foncière

63513 - autres impôts locaux

*En contre partie du compte 4478 divers autres impôts et versements assimilés*

## **3<sup>EME</sup> THEME :**

# **LES SUBVENTIONS D'EXPLOITATION**

Ce thème a pour objectifs :

- de rappeler la définition des subventions d'exploitation et leurs modalités d'application ;
- et de préciser les principes de comptabilisation selon les cas rencontrés.

### **1. Définition des subventions d'exploitation**

Les subventions d'exploitation correspondent aux aides financières accordées à l'établissement par une entité tierce sans qu'elle attende une contrepartie au moins équivalente en termes d'avantages économiques.

Elles doivent faire l'objet d'une décision d'octroi. Cette décision doit être matérialisée par une notification d'attribution d'aide ou une convention de financement signée des deux parties qui fixent l'objet, le montant et les conditions d'attribution et de versement.

→Aucune subvention d'exploitation ne peut donc être comptabilisée sans une décision d'octroi signée de l'organisme financeur.

La mention du terme de subvention ne suffit pas à qualifier le financement accordé de subvention. Seule la nature de la relation entre le financeur et l'établissement permet de conférer cette qualification. Il convient donc de procéder à une analyse des clauses de la décision attributive ou de la convention attributive afin de déterminer si le financement accordé revêt les caractéristiques d'une subvention telle que définie supra.

### **2. Comptabilisation des subventions d'exploitation**

Les subventions d'exploitation doivent être comptabilisés à la date de la survenance du fait générateur, et ce quelle que soit la date de leur encaissement.

#### **2.1. Subvention d'exploitation octroyée sans condition**

Lorsque la subvention est accordée sans condition, la survenance du fait générateur correspond :

- à la date de notification ou à défaut la date de réception par l'établissement de l'acte attributif en cas de décision attributive,
- à la date de dernière signature en cas de convention.

Les montants accordés sont alors comptabilisés au débit du compte 441 « Subvention à recevoir » par le crédit du compte correspondant : 74 « Subventions d'exploitation ».

Lorsque la subvention d'exploitation non assortie de condition présente un caractère pluriannuel, l'inscription de la subvention à la date du fait générateur n'exclut cependant pas le rattachement du produit à un exercice différent, en vertu du principe d'indépendance des exercices (comptabilisation de produits constatés d'avance le cas échéant).

#### **2.2. Subventions d'exploitation assortie de conditions**

La décision d'attribution de la subvention d'exploitation peut envisager deux types de conditions : une condition suspensive ou une condition résolutoire. La date du fait générateur varie selon que la subvention est assortie d'une condition suspensive (1) ou résolutoire (2) :

##### **2.2.1. Subvention d'exploitation assortie d'une condition suspensive**

La définition de la condition suspensive est la suivante (définition identique à celle indiquée au 5<sup>ème</sup> thème, chapitre 2, paragraphe 3) :

Condition suspensive : si la subvention n'est accordée que lorsque l'établissement aura satisfait à certaines conditions, il y a condition suspensive. Dans ce cas, la subvention ne pourra être enregistrée tant que ces conditions n'auront pas été réalisées. Les avances reçues au titre de la subvention future sont à inscrire au compte 4419 – Avances sur subventions.

#### Fait générateur de la subvention en cas de condition suspensive

La condition suspensive (ou clause suspensive) ne fait naître le droit pour l'établissement que lorsque l'évènement prévu se produit. Une telle condition subordonne donc la validité de l'octroi de la subvention à la réalisation d'une condition sans laquelle le droit à la subvention ne peut exister. De ce fait, la subvention n'est effectivement accordée que lorsque l'établissement aura satisfait certaines conditions.

Lorsque l'acte attributif comporte une condition suspensive, **le fait générateur de la subvention correspond à la date de la réalisation de cette condition**, sous réserve bien sûr que l'établissement soit en possession de l'acte attributif.

Conséquence : En l'absence de réalisation de la condition, l'acte attributif ne peut donner lieu à la comptabilisation de la part de subvention d'exploitation concernée par ladite condition.

### **2.2.2. Subvention d'exploitation assortie d'une condition résolutoire**

Condition résolutoire : si la subvention est accordée sous réserve de remplir dans x années certaines conditions, à défaut de quoi il appartiendrait à l'établissement de reverser les sommes perçues, il y a condition résolutoire. Dans ce cas, la subvention est acquise dès la signature de l'accord.

La condition résolutoire (ou clause résolutoire) fait disparaître le droit lorsqu'un évènement prévu survient. Dans un tel cas, l'attribution de la subvention est accordée sous réserve de remplir certaines conditions dans le futur, à défaut de quoi l'établissement devra procéder à son remboursement.

Lorsque l'acte attributif comporte une condition résolutoire, **le fait générateur de la subvention intervient dès l'acte attributif, pour l'intégralité de la subvention accordée.**

En revanche, une telle condition résolutoire peut conduire à l'annulation rétroactive de ladite subvention.

#### 2.2.1 Cas où la subvention d'exploitation n'a pas encore été encaissée

Lorsqu'il apparaît probable qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront alors que la subvention n'a pas encore été versée, une dépréciation de la créance initialement comptabilisée au débit du compte 441 « Subventions à recevoir » doit être constatée. Cette dépréciation totale ou partielle est enregistrée au crédit du compte 491 « Dépréciation des comptes de clients » par le débit du compte 6817 « Dotations aux dépréciations des actifs circulants (autres que valeur mobilières de placement) ».

Lorsque l'établissement constate de manière définitive qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront, l'annulation de la créance sur le tiers financeur est constatée au crédit du compte 441 par le débit du compte 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs », ou par le débit du compte de produits (subdivision du compte 74) si l'annulation de la créance intervient au cours du même exercice que celui de l'attribution de la subvention.

#### 2.2.2 Cas où la subvention a déjà été encaissée totalement

L'existence d'une condition résolutoire doit conduire l'établissement à constater, à la clôture, une provision pour reversement de subvention (compte 1518 « Autres provisions pour risques » avec pour contrepartie le débit du compte 687 « Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges exceptionnelles ») dès qu'il apparaît probable qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront.

Lorsque l'établissement constate de manière définitive qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront, la dette envers le tiers financeur (résultant de la nécessité de rembourser la subvention) est constatée au crédit du compte 441 par le débit du compte 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs », ou par le débit du compte de produits si la réalisation de la

condition résolutoire intervient au cours du même exercice que celui de l'attribution de la subvention. En contrepartie, la provision pour reversement initialement constatée est reprise au compte 7875 « Reprises sur provisions exceptionnelles ».

→ **Schéma comptable :**

- Réception par l'établissement de la décision attributive de la subvention, assortie d'une condition résolutoire : débit du compte 441- Subventions à recevoir / crédit du compte 74 - Subvention d'exploitation.
- Encaissement de la subvention : débit du compte 512 – Banque / crédit du compte 441 - Subventions à recevoir.
- A la date de clôture, dès lors qu'il apparaît probable qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront, constatation de la provision : débit du compte 687 - Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions – Charges exceptionnelles / crédit du compte 1518 - Autres provisions pour risques.
- Réalisation de la condition résolutoire :
  - Reprise de la provision : débit du compte 1518 - - Autres provisions pour risques / crédit du compte 787 – Reprises sur dépréciations et provisions – Produits exceptionnels ;
  - Constatation de la perte : débit du compte 67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs / crédit du compte 441 - Subventions à recevoir (constatation de la dette de l'établissement à l'égard du financeur).
- Remboursement de la subvention versée : débit du compte 441- Subventions à recevoir / crédit 512 – Banque.

### **2.2.3. Subvention d'exploitation assortie de conditions suspensives et de conditions résolutoires**

Dans ce cas, il convient de tout d'abord lever la condition suspensive. A partir de ce moment, l'établissement appliquera les règles relatives aux subventions assorties de conditions résolutoires.

## **4<sup>EME</sup> THEME :**

# **LES ACTIFS, LEURS AMORTISSEMENTS ET DEPRECIATIONS**

# CHAPITRE 1

## LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

### 1. Définitions et généralités sur les actifs

#### 1.1. Définition générale d'un actif

Un actif est un **élément identifiable** du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'établissement, c'est-à-dire un élément générant une **ressource, que l'établissement contrôle** du fait d'événements passés et dont il attend des **avantages économiques futurs**. Ceux-ci sont représentés :

- soit par des flux nets de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'établissement,
- soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'établissement ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

#### 1.2. Précisions sur la notion de contrôle

Le « contrôle » est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou droit d'usage) et se caractérise par :

- la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'établissement supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue en outre une présomption de l'existence du contrôle.

En pratique : le fait d'être propriétaire du bien ne suffit plus pour comptabiliser une immobilisation à l'actif du bilan d'une chambre de métiers et de l'artisanat. Il convient de vérifier si l'établissement détient le contrôle dudit bien.

#### 1.3. Définition des immobilisations incorporelles et corporelles

Une **immobilisation incorporelle** est :

- > un **actif** identifiable non monétaire et sans substance physique ;
- > dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice ;
- > et ayant une valeur économique positive pour l'établissement.

Entrent par exemple dans cette catégorie d'immobilisations les acquisitions de logiciels dissociés.

Une **immobilisation corporelle** est :

- > un **actif** physique identifiable,
- > dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice ;
- > et ayant une valeur économique positive pour l'établissement.

Pour les deux types d'immobilisation, cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le **potentiel de service** attendu de l'utilisation du bien.

## 1.4. Eléments devant figurer à l'actif du bilan d'une chambre de métiers et de l'artisanat

Les actifs comprennent :

- les actifs immobilisés : immobilisations corporelles, incorporelles, financières et créances rattachées ;
- les actifs circulants : stocks, créances de l'actif circulant, trésorerie et charges constatées d'avance.

Toutefois, bien que ne remplissant pas les critères de définition d'un actif, certains éléments peuvent être comptabilisés à l'actif du bilan : écart de conversion -actif, frais de constitution, de transformation de premier établissement.

**NB. : La suite du présent chapitre est consacrée aux seules immobilisations incorporelles et corporelles.**

## 2. COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

### 2.1. Critères généraux de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle ou corporelle

#### 2.1.1. Nécessité de réunir deux conditions pour comptabiliser une immobilisation

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée à l'actif lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- elle est contrôlée par l'établissement,
- son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

#### Distinction entre immobilisations et charges :

Pour les éléments contrôlés directement par l'établissement, le double critère de la fonction du bien et de sa durée d'utilisation permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations des achats de matières consommables (charges de fonctionnement).

#### 2.1.2. Application des critères de comptabilisation

L'établissement évalue selon ces critères de comptabilisation tous les coûts d'immobilisation au moment où ils sont encourus, qu'il s'agisse :

- des coûts initiaux encourus pour acquérir ou produire une immobilisation corporelle
- ou des coûts encourus postérieurement pour ajouter, remplacer des éléments ou incorporer des coûts de gros entretien ou grandes révisions sous réserve des dispositions relatives aux éléments d'actif non significatifs (cf. ci-après).

En effet, les éléments d'actifs non significatifs peuvent ne pas être inscrits au bilan ; dans ce cas, ils sont comptabilisés en charges de l'exercice.

#### 2.1.3. Première comptabilisation d'une immobilisation

Sous réserve de la condition relative à la fiabilité de l'évaluation, la comptabilisation d'une immobilisation (corporelle ou incorporelle) intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.



#### **2.1.4. Précisions sur la distinction entre immobilisations corporelles et charges**

*Les immobilisations corporelles sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement et qui ne sont pas consommés au cours de leur premier usage. D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat la comptabilisation d'un nouvel élément d'une certaine consistance, qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble, destiné à rester durablement dans le bilan de l'établissement constituent des dépenses d'immobilisations.*

*Toutefois, certains biens de peu de valeur peuvent être classés en charges et non en immobilisations et ne pas être amortis. Ainsi, les biens dont la valeur unitaire hors taxes est inférieure à 500 € hors taxes sont comptabilisés en charges, sauf dans les deux situations suivantes :*

- *si le bien est associé à une subvention d'investissement, il est comptabilisé en immobilisation même si sa valeur est inférieure au seuil d'immobilisation mentionné supra ;*
- *des achats individuellement comptabilisés en charges, compte tenu du seuil d'immobilisation retenu, sont immobilisés à condition d'entrer par lots dans le patrimoine de l'établissement. Un exemple de cette nature concerne l'acquisition d'un lot d'ordinateurs immobilisé pour sa valeur globale.*

*Remarque : les immobilisations déjà comptabilisées au bilan au 31 décembre 2011 et dont la valeur unitaire est inférieure au seuil d'immobilisation y restent. L'amortissement de ces dernières immobilisations devra continuer à être effectué selon leur plan d'amortissement.*

*Cas particulier : des dépenses engagées pour des raisons de mises aux normes de sécurité ou liées à l'environnement et qui sont nécessaires pour poursuivre l'utilisation de l'immobilisation sont comptabilisées à l'actif, même si elles n'augmentent pas la durée d'utilisation du bien.*

## **2.2. Comptabilisation par composants**

*La méthode de comptabilisation des actifs par composants est obligatoire pour les chambres des métiers et de l'artisanat. Elle concerne les immobilisations significatives.*

*Toutefois, compte tenu de la nécessité de retraiter les immobilisations significatives déjà présentes au bilan des établissements, ceux-ci disposent d'une période transitoire de mise en œuvre de la méthode, soit jusqu'au 31/12/2016.*

### **2.2.1. Règle de comptabilisation des composants**

*Lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments.*

*Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu.*

### **2.2.2. Deux catégories de composants**

- **Les éléments destinés à être remplacés (composants dits de la 1<sup>ère</sup> catégorie)**

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

*Exemple : décomposition d'un bâtiment entre structure, toiture, ascenseurs...*

Ainsi :

→ L'immobilisation est décomposée en un composant principal (structure) et en composants secondaires.

- **Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions (composants dits de la 2ème catégorie)**

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

*Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de maintenir le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger la durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation des immobilisations mentionnées au point 2.1.1 supra.*

*La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.*

### **2.2.3. En pratique**

- *Lors de l'entrée d'une immobilisation, il convient d'analyser si elle a une valeur significative et si elle peut être décomposée en éléments ayant une durée d'utilisation différente qui procurent des avantages économiques ou un potentiel de services à l'établissement selon un rythme différent.*

*Dans ce cas, il conviendra de :*

- *répartir le coût d'acquisition entre l'actif principal et les différents composants,*
- *comptabiliser séparément chaque composant et l'amortir sur sa propre durée d'utilisation ou selon son propre rythme d'amortissement.*

Champ d'application : *l'approche par composants n'est pas limitée aux biens acquis neufs. Elle est applicable :*

- *à tous les biens significatifs acquis par l'établissement, quel que soit l'état du bien et son mode d'acquisition (onéreux, gratuit,...) ;*
- *ainsi qu'à l'ensemble des immobilisations significatives similaires déjà comptabilisées (cf. § 2.2.4 ci-après).*

En cas d'absence d'identification initiale d'un composant :

*Un composant séparé, qui n'a pas été identifié à l'origine, doit l'être ultérieurement si les conditions de comptabilisation prévues au paragraphe 2.1.1. supra sont réunies.*

Les coûts de renouvellement du composant sont enregistrés à l'actif s'ils répondent à la définition d'un actif et amortis en fonction de son utilisation. La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges.

### **2.2.4. Première application de la méthode par composants**

*Pour l'exercice (au plus tard 2016) au cours duquel un établissement décide d'appliquer la méthode par composants, il doit l'appliquer à toutes les catégories d'actifs significatifs satisfaisant à la règle de comptabilisation des composants mentionnée au paragraphe 2.2.1 supra.*

*Une chambre de métiers et de l'artisanat doit donc examiner si certains éléments constitutifs et significatifs de ses immobilisations ont, chacun, des utilisations différentes, s'ils doivent en conséquence*

être comptabilisés séparément et avoir un plan d'amortissement propre. Pour procéder à cette analyse des immobilisations existantes, la méthode de réallocation des valeurs comptables sera utilisée<sup>5</sup> :

Cette méthode consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif.

En pratique, l'établissement évalue, à partir de données techniques actuelles, la part du ou des composant(s) dans l'immobilisation.

Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés. Les valeurs nettes ainsi reconstituées seront les nouvelles bases amortissables. Les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées. Néanmoins, si des composants les concernant sont ultérieurement renouvelés, ils doivent être comptabilisés et amortis sur la durée d'utilisation qui ne peut aller au-delà de la durée d'utilisation de l'immobilisation.

Cette méthode est à la fois rétrospective pour la reconstitution des composants et prospective pour le calcul des amortissements.

Exemple :

Soit une immobilisation acquise il y a 8 ans amortissable sur une durée de 20 ans.

Valeur brute : 100

Amortissements pratiqués : 40

Valeur nette comptable : 60

D'après les études techniques actuelles, la valeur nette du composant A représente 30 % avec une durée résiduelle d'amortissement de 3 ans et celle du composant B (structure) représente 70 % avec une durée résiduelle de 12 ans.

	Immobilisation	Composant A	Composant B
Valeur brute	100		
Amortissements	40		
Valeur nette comptable	60	18 (60 * 30 %)	42 (60 * 70%)
Amortissement annuel (linéaire) à compter de la mise en place de la méthode des composants		6 (18 / 3)	3,5 (42 / 12)

### 3. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE

#### 3.1. Principes à appliquer pour l'évaluation des immobilisations lors de la comptabilisation initiale

Lors de leur comptabilisation initiale, les immobilisations incorporelles et corporelles<sup>6</sup> sont enregistrées :

- à leur coût d'acquisition, pour celles acquises à titre onéreux ;
- à leur coût de production, pour celles produites par les services de l'établissement ;
- à leur valeur vénale, pour celles acquises à titre gratuit ou par le biais d'une convention d'utilisation.

<sup>5</sup> Il s'agit d'une des deux méthodes de première application de la comptabilisation des composants prévues par le Comité d'urgence du CNC dans son avis n°2003-E du 9 juillet 2003

<sup>6</sup> Biens répondant aux critères de définition et de comptabilisation des actifs  
Référentiel comptable du réseau des CMA

### 3.1.1. Immobilisations acquises à titre onéreux

*Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition. Ce coût est constitué de l'addition :*

*→Du prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des taxes légalement récupérables et des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement,*

*→De tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'établissement. Il s'agit des charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition. Font notamment partie de ces frais accessoires :*

- le coût de préparation du site ;
- les frais initiaux de livraison et de manutention ;
- les frais d'installation ;
- les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs.

*En revanche, ne sont pas un élément du coût d'acquisition des immobilisations corporelles les frais financiers, les frais administratifs et autres frais généraux, à moins qu'ils puissent être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement.*

*Les coûts sont dits « attribués » au coût de l'immobilisation pendant la « période d'acquisition », c'est-à-dire la période qui court à compter de la décision de l'établissement d'acquérir l'immobilisation et prend fin lorsque le niveau de performance initialement attendu est atteint.*

### 3.1.2. Immobilisations produites par les services de la chambre de métiers et de l'artisanat

*Les immobilisations produites par l'établissement sont évaluées à leur coût de production. Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par la chambre de métiers et de l'artisanat au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve. Ces autres coûts sont les charges directes de production et les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.*

### 3.1.3. Immobilisations acquises à titre gratuit ou reçues dans le cadre de « transferts » entre entités publiques (anciennement dotation ou affectation)

*Ces immobilisations sont évaluées à leur valeur vénale.*

***La valeur vénale** d'un bien est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif (dans l'état et le lieu où il se trouve) lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie.*

*La valeur vénale doit être appréciée en fonction de la situation de l'établissement au moment de la comptabilisation du bien : l'hypothèse retenue sera celle d'une continuité économiquement justifiée de l'exploitation sauf information contraire.*

*Cette valeur est déterminée directement par l'établissement en tenant compte des estimations recueillies auprès du service des domaines ou des experts que l'établissement jugerait opportun de consulter.*

## 3.2. Modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

*L'avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières retient comme valeur d'entrée la valeur vénale. Quand, exceptionnellement, la valeur vénale ne peut être estimée, elle est remplacée par le coût de remplacement (évaluation basée sur l'estimation d'un bien similaire offrant un potentiel de service identique compte tenu de l'utilisation du bien ou de son obsolescence). Sinon, la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée est donnée en annexe.*

*La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en « situation nette », c'est-à-dire :*

- *soit dans une subdivision du compte 104 « Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) si le financeur est l'Etat,*
- *soit dans une subdivision du compte 134 « Financements rattachés à des actifs déterminés (subvention d'investissement) » si le financeur de l'immobilisation est une autre entité que l'Etat,*
- *soit au compte 11 « Report à nouveau » dans les cas exceptionnels où l'apporteur d'un bien ne peut être identifié.*

## 4. EVALUATION DES IMMOBILISATIONS A LA DATE DE CLOTURE

### 4.1. Définitions

Remarque liminaire : *toutes les immobilisations ne sont pas amortissables. Ces notions ont sensiblement évolué dans les normes comptables de droit commun, c'est pourquoi le présent référentiel comptable applicable aux chambres de métiers et de l'artisanat présente tout d'abord quelques définitions.*

*Un **actif amortissable** est un actif dont l'utilisation est déterminable, c'est à dire limitée dans le temps et mesurable.*

*→L'utilisation d'un actif se mesure par la consommation des avantages économiques ou de son potentiel de services attendus.*

*En conséquence, la durée d'utilisation probable d'un actif peut être plus courte que sa durée de vie économique.*

*→L'utilisation d'un actif est limitée dans le temps, notamment du fait d'une usure physique, de l'obsolescence technique ou d'une protection juridique limitant l'usage attendu de cet actif. Si plusieurs de ces critères s'appliquent, c'est la durée d'utilisation la plus courte qui est retenue.*

*Le **montant amortissable d'un actif** est sa valeur brute sous déduction éventuelle de sa valeur résiduelle, si celle-ci peut être estimée de façon fiable.*

*L'**amortissement d'un actif** est la répartition systématique de son « montant amortissable » en fonction de son « utilisation ».*

*→Le **plan d'amortissement** est la traduction de la répartition du montant amortissable de l'actif selon le rythme de consommation de son potentiel de services attendus, en fonction de son utilisation probable.*

*→Le **mode d'amortissement** est la traduction de ce rythme de consommation.*

La **valeur brute** d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation.

La **valeur résiduelle** est le montant, net des coûts de sortie attendus, que l'établissement obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation.

→ Les coûts de sortie doivent s'entendre comme les coûts liés directement à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat (il peut s'agir des frais d'actes permettant de mettre l'actif en état d'être vendu).

Cette valeur résiduelle n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable :

→ **Significative** : sa prise en compte modifie substantiellement le montant des amortissements,  
→ **Mesurable** : il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, existence de prix d'occasion,...

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

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

La **valeur actuelle** est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

→ La **valeur vénale** est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

→ La **valeur d'usage** est la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation du bien et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans le cas du secteur public et d'actifs non générateurs de flux nets de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de services attendus.

## 4.2. Mise en œuvre des dispositions d'amortissement des actifs

### 4.2.1. La détermination des plans d'amortissement

→ Lorsque l'établissement procède à la comptabilisation initiale d'une immobilisation, il détermine s'il s'agit d'un actif amortissable ou non.

En pratique, les immobilisations corporelles (constructions, installations techniques, matériels et outillages, matériel de transport de bureau, informatique...) sont amortissables à l'exception des terrains (sauf carrières).

Les actifs incorporels, dont la durée de consommation est déterminable (ex. brevets ou licences bénéficiant d'une protection juridique) sont amortissables ; d'autres peuvent ne pas avoir de durée de consommation déterminable (ex. marques entretenues) : ils ne sont pas amortissables.

→ Lorsqu'une durée d'utilisation a été déterminée, elle doit en principe être identique pour une même catégorie d'immobilisations utilisées dans des conditions similaires.

→L'établissement définit le **plan d'amortissement** de chaque actif amortissable lors de sa date d'entrée à l'actif.

- L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation de son potentiel de services. Cette date correspond généralement à la mise en service de l'actif.

Le mode d'amortissement retenu doit permettre de traduire au mieux le rythme de consommation du potentiel de services attendus. Il est appliqué de manière constante pour tous les actifs de même nature ayant des conditions d'utilisation identiques.

- L'amortissement est calculé selon la méthode linéaire tout au long de la durée de vie du bien.
- La première annuité d'amortissement doit être calculée compte tenu de la période, appréciée en nombre de jours, à compter de la date de début d'amortissement (en général la mise en service du bien) jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

#### **4.2.2. La révision éventuelle du plan d'amortissement d'une immobilisation au cours de son utilisation**

En cas de modification significative de l'utilisation prévue (par exemple durée d'utilisation ou rythme de consommation du potentiel de services attendus), il convient de procéder à la **révision prospective** du plan d'amortissement de l'immobilisation concernée.

En pratique : la modification significative de l'utilisation prévue peut résulter de changements dans les conditions d'exploitation du bien qui entraînent l'augmentation ou la diminution de la durée d'utilisation initialement prévue

Par ailleurs, il convient de procéder à une révision prospective du plan d'amortissement en cas de modification du montant amortissable, qui peut survenir par exemple en cas de dépréciation (cf. point 5 ci-après),.

#### **4.2.3. La comptabilisation obligatoire des dotations aux amortissements à la clôture de l'exercice**

A la clôture de l'exercice, l'établissement comptabilise une dotation aux amortissements conformément au plan d'amortissement pour chaque actif amortissable. Cette comptabilisation est obligatoire, quel que soit le niveau de résultat.

Les subventions d'investissement sont rapportées au résultat sur la même durée et le même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

→Le compte de résultat comprend la charge correspondant à la dotation aux amortissements annuelle des éléments d'actif, et le produit correspond à la reprise de la subvention. En cas de subvention, le résultat comptable des chambres est impacté durant la période d'amortissement, pour la part d'investissement non subventionnée.

Figurent au bilan, les valeurs brutes des immobilisations, le cumul des amortissements constatés et la valeur nette comptable des immobilisations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement. Leur valeur nette sera dans ce cas égale à 0.

#### 4.2.4. Dispositions transitoires relatives aux amortissements pour ordre

Le principe général consiste à pratiquer l'amortissement dit « réel budgétaire » :

- par **imputation au résultat d'une charge** par débit d'une subdivision du compte 68 (« Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions »),
- par constatation au bilan d'une diminution de valeur par le crédit d'une subdivision du compte 28 (« Amortissements des immobilisations »),

Cet amortissement est la règle pour toutes les immobilisations mises en service à compter de la publication de la circulaire n° EFII1135766C du 27 décembre 2011.

*Les chambres de métiers et de l'artisanat pratiquaient, en matière d'amortissement des constructions, la technique de l'amortissement pour ordre<sup>7</sup>, qui consistait à mouvoir uniquement des comptes de bilan par le débit du compte 1069-dépréciation de l'actif et par le crédit d'un compte 28-bis subdivisé, sans impact sur le compte de résultat.*

*Les subventions d'investissement contribuant au financement de biens amortis pour ordre n'étaient pas reprises en compte de résultat et restaient inscrites en compte 13 jusqu'à la sortie du bien au bilan.*

*Le passage de l'amortissement pour ordre à l'amortissement comptable constitue un **changement de méthodes comptables**.*

*Les constructions pour lesquelles un plan d'amortissement était déjà en cours, à la date de publication du référentiel comptable peuvent continuer à être amorties pour ordre pendant une durée maximale de 5 ans, soit au plus tard jusqu'au 31 décembre 2016.*

*A l'issue de cette période, tous les amortissements devront être comptabilisés avec la méthode de l'amortissement réel budgétaire.*

#### 4.2.5. Amortissement des composants

*Lorsque des composants ont été identifiés, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces composants est retenu.*

### 4.3. Mise en œuvre de dispositions sur les dépréciations

*Les dispositions suivantes ont pour objectif de préciser les règles qui régissent les dépréciations<sup>8</sup>.*

#### 4.3.1. Définition de la dépréciation et évaluation

*La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.*

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

<sup>7</sup> qui résultait de l'application d'une circulaire de la Direction de l'Artisanat du Ministère chargé de l'Artisanat du 10 décembre 1991, abrogée par la circulaire du 27 décembre 2011 précitée

<sup>8</sup> Les « dépréciations » concernent des éléments d'actif. Les « provisions » sont des passifs (cf. Partie 3, 5<sup>ème</sup> Thème, chapitre 1). Le terme de « provision pour dépréciation » est donc supprimé



actuelle n'est pas jugée notablement, inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges (par un compte de dotations aux dépréciations).

### Critères de dépréciation

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

- si la valeur actuelle est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est égale au montant de la différence entre valeur comptable et valeur actuelle.

Étant précisé que la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière est retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée. La comparaison avec l'une des deux valeurs suffit : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif n'est pas déprécié.

### Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- indices externes :
  - la valeur de l'actif a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
  - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement (technique, économique, juridique, etc.) ayant un impact négatif sur le bien.
- indices internes :
  - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
  - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon ou de plan de sortie de l'actif plus tôt que prévu ;
  - des indications provenant d'un système d'information interne montrent que le potentiel de service d'un actif sera moins bon que celui attendu.

Exemples de mise en oeuvre du test de dépréciation :

- valeur brute de l'immobilisation : 50 ;
- amortissements cumulés au 31/12/N : 20 ;
- valeur nette comptable au 31/12/N : VNC = 30.

Hypothèses	Valeur actuelle	Comparaison Valeur actuelle / Val.Nettes Cptable	Dépréciation ?	Valeur portée au bilan
Si valeur vénale = 35	Inutile de la déterminer car $VV > VNC$	$VV > VNC$	Pas de dépréciation	30
Si valeur vénale = 20 ; valeur d'usage = 25	VA = 25	$VA < VNC$	Dépréciation = $5 = 30 (VNC) - 25 (VA)$	25
Si valeur vénale = 20 ; valeur d'usage = 10	VA = 20	$VA < VNC$	Dépréciation = $10 = 30 (VNC) - 20 (VA)$	20
Si valeur vénale = 20 ; valeur d'usage = 45	VA = 45	$VA > VNC$	Pas de dépréciation	30

### 4.3.2. Caractère obligatoire de la comptabilisation

La comptabilisation des dépréciations revêt un caractère obligatoire.

### 4.3.3. Suivi des dépréciations et impact sur le plan d'amortissement

A chaque clôture d'exercice, les dépréciations des actifs sont déterminées selon les modalités précitées. Selon le sens de la variation, les dépréciations initiales donnent lieu à un complément ou une reprise.

La constatation de la dépréciation d'un actif a des conséquences sur son amortissement : en effet, la comptabilisation d'une dépréciation modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et donc le plan d'amortissement.

Exemple :

Matériel acquis en N pour 100.

Le plan d'amortissement prévoit un amortissement sur 5 ans en linéaire (soit une dotation annuelle aux amortissements de 20).

A la suite de l'apparition de nouvelles technologies qui rendent le bien obsolète, un test de dépréciation est réalisé en N+1 et la valeur actuelle du bien s'élève à 48. La VNC étant de 60, une dépréciation est constatée à hauteur de 12.

Le taux et le mode d'amortissement sont inchangés ; la base amortissable est modifiée, le plan d'amortissement prospectif est recalculé.

### Plan d'amortissement révisé

Année	Base amortissable	Dotation aux amortissements	Amortissements cumulés	Valeur actuelle	Dépréciation	Valeur nette comptable
N	100	20	20			80
N+1	100	20	40	<b>48</b>	<b>12</b>	<b>48</b>
N+2	<b>48</b>	16	56			32
N+3	48	16	72			16
N+4	48	16	88			0

Toutefois, la valeur nette comptable d'un actif, augmentée suite à la reprise d'une dépréciation, ne doit pas être supérieure à la valeur nette comptable qui aurait été déterminée (valeur brute moins amortissements) si aucune dépréciation n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des années antérieures.

## 5. Information à donner dans l'annexe

### Présentation de l'amortissement

L'annexe doit comporter les informations suivantes dès lors qu'elles sont significatives :

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

- l'utilisation ou les taux d'amortissements utilisés ;
- les modes d'amortissements utilisés ;
- le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel est incluse la dotation aux amortissements ;
- la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il y ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs ;
- en cas de comptabilisation séparée des différents éléments d'un actif du fait d'utilisations différentes, indication de la valeur brute, de l'utilisation ou du taux d'amortissement et du mode d'amortissement utilisé pour chacun des éléments.

### Informations sur les changements de méthodes comptables

Les changements de méthode d'amortissement, notamment en cas de passage de l'amortissement pour ordre à l'amortissement classique, doivent être mentionnés et justifiés. Le changement de méthode a un impact sur les comptes de capitaux propres<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> Cf. avis sur les changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et corrections d'erreurs applicable aux entités du secteur public

## **CHAPITRE 2**

### **LES STOCKS**

#### **DEFINITION**

*Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le thème de production ou de prestations de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.*

*Dans les CMA, la valorisation des stocks se trouve essentiellement sur les matières premières et les fournitures liées à la pédagogie. Il est préconisé de comptabiliser les fournitures administratives et les fournitures de bureau non consommées à la fin de chaque exercice, en charges constatées d'avance.*

*Les stocks comprennent :*

- *Les marchandises : tout ce que l'entreprise achète pour revendre en l'état.*
- *Les matières premières (et fournitures) : objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition de produits traités ou fabriqués.*
- *Les matières consommables (et fournitures) : objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués.*

#### **INVENTAIRE**

*L'existence et la valeur des éléments actifs et passifs du patrimoine de l'établissement doivent être contrôlées par inventaire au moins tous les douze mois.*

*Les comptes annuels doivent être établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.*

*Il résulte de ces textes :*

- *qu'un inventaire doit être effectué au moins tous les douze mois ;*
- *qu'un inventaire doit être fait à la clôture de l'exercice.*

*La date de l'inventaire physique doit en principe coïncider avec la date de clôture de l'exercice. Cependant sur le plan pratique, il est admis que l'inventaire puisse être effectué quelques jours avant ou quelques jours après la clôture, à condition de pouvoir rétablir le montant des stocks par une neutralisation de chaque entrée et de chaque sortie.*

#### **EVALUATION**

- *A la date d'entrée :*  
*L'évaluation des existants réels est faite pour les approvisionnements et marchandises au coût d'acquisition.*
- *A l'inventaire :*  
*Les stocks sont évalués par application de la méthode PEPS (premier entré, premier sorti, en anglais FIFO)*

## **5<sup>EME</sup> THEME :**

### **LES PASSIFS ET LE FINANCEMENT DE L'ACTIF**

# CHAPITRE 1

## LES PASSIFS

### DEFINITION

#### 1- Principe

*Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.*

*Certaines opérations ne répondent pas à la définition d'un passif mais constituent des engagements mentionnés en annexe. Il s'agit :*

- > soit d'obligations potentielles de l'établissement à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'établissement ;*
- > soit d'obligations de l'établissement à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources.*

#### 2- Les différents types de passifs

*On distingue :*

- > les passifs financiers : dettes financières*
- > les passifs non financiers, décomposés en :*
  - o dettes non financières (exemple : dette fournisseurs),*
  - o provisions (pour risques et charges).*

*Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Les dettes non financières sont les contreparties comptables des différentes natures de charges. Elles comprennent notamment les dettes de fonctionnement ou les produits constatés d'avance.*

*Les charges à payer qui sont rattachées aux dettes non financières sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. Il en est ainsi, par exemple, des sommes dues aux membres du personnel au titre de congés à payer et des charges sociales ou fiscales correspondantes, qui constituent des charges à payer à la clôture de l'exercice et non des provisions.*

*Les provisions pour risques et charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différents comptes de dotations aux provisions (comptes de charges) ou, s'agissant des provisions pour démantèlement, d'actifs corporels.*

### 3- Précisions permettant d'identifier un passif

a) L'obligation à l'égard d'un tiers peut :

- Etre d'ordre légal ou réglementaire (exemples : responsabilité civile, obligations de nature fiscale, obligation de remettre en état des installations, ... ) ;
- Etre contractuelle (dette à l'égard d'un fournisseur qui a livré une marchandise ou rendu un service).

b) Le tiers peut être : une personne physique ou morale, déterminable ou non, y compris un membre du personnel.

## COMPTABILISATION

Des passifs doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'établissement vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- > il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- > le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

En conséquence : lorsque l'établissement a identifié une obligation correspondant à la définition d'un passif et qui répond aux trois critères mentionnés supra, il doit le comptabiliser :

- sous forme de dette, si le montant et l'échéance sont fixés de manière précise
- sous forme de provisions lorsque le montant ou l'échéance ne peuvent être fixés de manière précise.

La probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécient à la date d'arrêté des comptes.

## EVALUATION

### 1- Evaluation des dettes non financières et financières

Les dettes sont évaluées à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont enregistrées au cours du jour de l'opération et convertie en euro sur la base du dernier cours de change à la date de clôture.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie de dettes non financières, sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

## **2- Evaluation des provisions pour risques et charges**

### **Principe d'évaluation**

*La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les dépenses à prendre en compte sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.*

### **Modalités d'évaluation**

*L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique.*

*Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe. Le montant estimé des provisions pour risques et charges correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation de l'établissement envers le tiers.*

*Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :*

- > la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;*
- > le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.*

Les provisions pour risques et charges sont ajustées (à la hausse ou à la baisse) à la date d'arrêté des comptes afin d'en respecter la meilleure estimation en prenant en compte les informations connues jusqu'à cette date, dès lors que l'obligation existait à la clôture.

### **INFORMATION A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

*Ces éléments figurent dans le thème consacré au compte de gestion et au modèle de comptes annuels des chambres de métiers et de l'artisanat.*



## **CHAPITRE 2**

### **LE FINANCEMENT DE L'ACTIF :**

#### **CAS DES FINANCEMENTS RATTACHES A DES ACTIFS DETERMINES**

### **1. PERIMETRE**

*Cette instruction a pour objectifs :*

- *de donner la définition des financements rattachés à des actifs déterminés et leurs modalités d'application ;*
- *de préciser les principes de comptabilisation selon les cas rencontrés.*

### **2. DEFINITION**

*Les financements rattachés à des actifs déterminés sont les financements dont bénéficie l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (anciennement : « subventions d'investissement »).*

*Les financements obtenus pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.*

*Ils peuvent être attribués par l'Etat, les Régions, les Départements, les Communes, les groupements de communes, les organismes internationaux ou autres.*

*S'agissant des financements des actifs qui pouvaient être précédemment comptabilisés dans une subdivision soit du compte 10, soit du compte 13, le présent référentiel introduit de nouvelles dispositions en s'inspirant de l'avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics.*

*L'objectif est d'identifier la source des financements externes qui peuvent être rattachés à un actif identifié (il peut s'agir d'une immobilisation corporelle, incorporelle ou financière). Ainsi, les financements reçus de l'Etat et les financements reçus de tiers autres que l'Etat sont comptabilisés dans des postes distincts (respectivement dans un compte 104 et dans un compte 134).*

Un financement rattaché à un actif évolue symétriquement à l'actif qu'il finance. Ce principe se décline selon les modalités suivantes pour les actifs amortissables et les actifs non amortissables :

- pour un actif amortissable, la reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé,
- pour un actif non amortissable, tant que celui-ci ne fait l'objet d'aucune perte de valeur, le financement est maintenu dans les capitaux propres.

Les financements qui ne peuvent pas être rattachés à un actif identifié restent comptabilisés au compte 1021 « Dotation » pour leur montant initial.

Pour mettre en œuvre ces dispositions, les établissements doivent analyser le détail des sommes comptabilisées au compte 1021 « Dotation » et les reclasser, dès lors qu'ils disposent des informations relatives à l'entité qui a financé (Etat ou autre collectivité) et au bien qui a ainsi été financé, dans les subdivisions adéquates du compte 10 et du compte 13. Si des informations sur le financeur ou le bien financé ne peuvent pas être identifiées, les sommes demeurent sur le compte 1021.

*Les financements alloués au titre du droit additionnel supplémentaire de la taxe pour frais de chambres de métiers (TFM) par les chambres de niveau régional aux chambres de métiers et de l'artisanat départementales (CMAD) sont comptabilisés au compte 134171 lorsqu'ils sont destinés à financer des investissements.*

### **3. COMPTABILISATION**

*Le financement rattaché à un actif est comptabilisé dans les capitaux propres aux comptes 1041 ou 1341 « Valeur initiale des financements rattachés à des actifs » respectivement en provenance de l'Etat ou de tiers autres que l'Etat.*

La date de comptabilisation du financement (ci-après repris sous le terme courant de « subvention ») diffère selon les cas :

- Absence de condition à l'attribution de la subvention : lorsqu'elle est accordée sans condition, la subvention est comptabilisée à la date de son octroi, qui dépend de la procédure prévue pour accorder la subvention et de l'organe compétent pour son attribution.
- Condition résolutoire : si elle est accordée sous réserve de remplir dans x années certaines conditions techniques, à défaut de quoi il appartiendrait à l'établissement de reverser les sommes reçues, il y a condition résolutoire. Dans ce cas, la subvention est acquise dès la signature de l'accord (et non seulement lors de son encaissement).
- Condition suspensive : si elle n'est accordée que lorsque l'établissement aura satisfait à certaines conditions techniques, il y a condition suspensive. Dans ce cas, la subvention ne pourra être enregistrée tant que ces conditions n'auront pas été réalisées. Les avances reçues au titre de la subvention future sont à inscrire au compte 441-Avances sur subvention.

#### 4. REPRISE DU FINANCEMENT EN COMPTE DE RESULTAT

##### 4.1. Si les actifs financés sont amortissables

La reprise du financement en compte de résultat est effectuée sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'immobilisation. Le point de départ de cette reprise est concomitant avec celui du bien financé.

##### 4.2. Si les actifs financés ne sont pas amortissables

Les financements de ces actifs restent maintenus dans les subdivisions des comptes 104 et 134 pour leur montant initial.

##### 4.3. Exemple

**Ex : Achat d'un matériel pour 600 € amortissable sur 3 ans, subventionné à 50 %.**

	1041 ou 1341- Subv.brute		1049 ou 1349 - Subv. reprise		215 - Matériel brut	281 - Matériel amort.	512 - Banque		6811 - Dotation exploitation		777 - Subv. reprise	
<b>Exercice 1</b>					600			600				
Achat matériel												
Subvention reçue		300						300				
Amort. matériel						200			200			
Reprise subvention			100									100
<b>Exercice 2</b>												
Amort. matériel						200			200			
Reprise subvention			100									100
<b>Exercice 3</b>												
Amort. matériel						200			200			
Reprise subvention			100									100
Annulation subvention	300			300								
	300	300	300	300								
	Soldé		Soldé									

#### 4.4. Cas du financement d'immobilisations décomposées.

Le financement d'un actif comptabilisé par composants doit être repris en compte de résultat sur la même durée et au même rythme que la structure et que les différents composants de l'immobilisation concernée. Néanmoins, l'imposition de la subvention doit être répartie sur la durée moyenne pondérée d'amortissement fiscal de chacun des composants et de la structure compte tenu de la valeur de chaque composant et de la structure dans la valeur totale de l'immobilisation.

Le remplacement d'un composant n'entraîne pas l'imposition anticipée de la fraction de la subvention attachée à ce composant.

(en K€)	Valeur	Proportion de la valeur totale	Durée d'amortissement résiduelle	Durée pondérée
Composant 1	250	25%	8 ans	$8 \times 25\% = 2$
Composant 2	100	10%	5 ans	$5 \times 10\% = 0,5$
Composant 3	50	5%	10 ans	$10 \times 5\% = 0,5$
Structure	600	60%	20 ans	$20 \times 60\% = 12$
Ensemble de l'immobilisation	1 000	100%	Durée d'usage : 20 ans	Soit 15 ans

#### 5. CONSEQUENCE LORS DE L'AMORTISSEMENT COMPLET D'UNE IMMOBILISATION

Lorsque l'immobilisation est totalement amortie, les montants comptabilisés aux comptes 1041 et 1049 s'il s'agit d'une subvention provenant de l'Etat, ou aux comptes 1341 et 1349 en cas de subvention de tiers autres que l'Etat sont identiques. Il convient de débiter les comptes 1041 ou 1341 par le crédit respectivement des comptes 1049 ou 1349 pour apurer les comptes de bilan.

#### 6. CONSEQUENCE DE LA SORTIE D'UNE IMMOBILISATION

Lorsque l'immobilisation sort du patrimoine de l'établissement avant que la subvention ait été complètement « amortie », la subvention subsistant dans les comptes 1041 ou 1341 et 1049 ou 1349 doit être annulée par transfert au compte 777 « Quote-part des financements rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement) virée au résultat de l'exercice » et non portée en réduction de la valeur comptable de l'immobilisation.

#### 7. TRAITEMENT DE LA REALISATION DE LA CONDITION RESOLUTOIRE

Lorsque la subvention a été accordée sous conditions résolutoires, elle est comptabilisée dès l'acte attributif, pour le montant accordé. Il peut apparaître probable qu'un ou plusieurs éléments de la condition résolutoire se produiront. Il faut alors distinguer le cas selon que la subvention a été encaissée ou pas :

→ Si la subvention n'a pas été encaissée : l'établissement doit constater à la date de clôture une dépréciation de la créance initialement comptabilisée au compte 441 – « Subvention à recevoir ».

→ Si la subvention a été encaissée : l'établissement doit constater à la date de clôture une provision pour risque de reversement de la subvention.

## **6<sup>EME</sup> THEME :**

# **LES OPERATIONS PARTICULIERES**

# CHAPITRE 1

## LES COMPTES DE LIAISON – LIAISON CFA/ORGANISME GESTIONNAIRE

### PERIMETRE

*Ce chapitre a pour objectif de préciser l'utilisation des comptes de liaison pour les comptabilités distinctes.*

#### 1. Définition

*Le compte de liaison (« 18 – COMPTES DE LIAISON ») est un compte de bilan. Il assure la liaison entre les entités ou services d'un même établissement ayant des comptabilités distinctes, comme par exemple la comptabilité d'un CFA et d'une CMA avec pour établissement principal la CMA (organisme gestionnaire du CFA).*

#### 2. Le fonctionnement

*Toutes les opérations réalisées entre les entités ou services sont enregistrées **de manière symétrique**, dans la **même période** comptable, sur la base des **mêmes pièces justificatives** et comme s'il s'agissait d'un tiers. L'original de la pièce est remis d'une part à l'entité ou service qui reçoit et le double est conservé d'autre part par l'entité ou service qui émet. Il en résulte que les soldes des comptes de liaison sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans les comptabilités de chaque entité ou service.*

*En pratique, il est conseillé de pointer et justifier tous les mois entre entités ou services le solde des comptes de liaison.*

*A la clôture des comptes de l'établissement principal (de la chambre en tant que personne morale) les comptes de liaison se soldent entre eux, **ils se neutralisent et disparaissent donc du bilan de la CMA tous services confondus** (ou « tous budgets confondus »).*

*Selon la nature des opérations réalisées, il est recommandé d'utiliser deux sous-comptes de liaison à savoir :*

#### Compte 181 - Compte de liaison des établissements

*Doivent être enregistrées dans ce compte les écritures impactant les comptes d'immobilisations, de charges et produits. En pratique, cette méthode permet par exemple de répartir une facture d'immobilisation, une charge ou un produit entre une CMA et un CFA. Ces « refacturations » doivent impérativement être neutres au niveau du résultat de la CMA tous services confondus et chiffrées au coût de revient ou prix coûtant.*

*Exemple : une facture de produits d'entretien est reçue par la CMA et une partie des produits est destinée au CFA*

- *Dans la comptabilité de la CMA :*

- Débit du compte 181 «Compte de liaison des établissements»
- Crédit du compte 6063 « Fournitures d'entretien et de petit équipement » pour la part revenant au CFA.

- *Dans la comptabilité du CFA :*

- Débit du compte 6063 «Fournitures d'entretien et de petit équipement »
- Crédit du compte 181 « Comptes de liaison des établissements»

*S'il y a lieu de récupérer la TVA, il conviendra de créditer le compte de TVA déductible côté CMA et de le débiter côté CFA*

### Compte 185 - Opérations de trésorerie inter-services

*Doivent être enregistrées dans ce compte toutes les écritures impactant les comptes de trésorerie de la classe 5.*

Exemple : un virement bancaire est reçu sur le compte bancaire de l'établissement CMA mais il est destiné au CFA

- Dans la comptabilité de la CMA :
  - Crédit du compte 512 « Banques »
  - Débit du compte 185 « Opérations de trésorerie inter-services»
  
- Dans la comptabilité du CFA :
  - Crédit du compte 185 « Opérations de trésorerie inter-services »
  - Débit du compte 512 « Banques »

## **CHAPITRE 2**

### **LES RELATIONS DES CHAMBRES AVEC DES ORGANISMES TIERS**

#### **1. PERIMETRE**

*Ce chapitre a pour objectifs de préciser :*

- *les concours des chambres aux organisations professionnelles (articles 23, 23-1 et 23-2 du code de l'artisanat) ;*
- *les principes de neutralité relatifs à la présence d'organismes tiers dans les locaux des chambres ;*
- *les principes de prudence relatifs à la participation des chambres dans des associations.*

*Les rapports des organismes de contrôle (CGEFI, chambres régionales des comptes) comprennent en effet le plus souvent une partie portant sur le respect des règles et principes suivants.*

#### **2. CONCOURS AUX ORGANISATIONS PROFESSIONNELLES**

##### Subventions aux organisations professionnelles

*En leur qualité d'établissements publics, les chambres doivent préserver les principes de neutralité et d'égalité de traitement ; elles ne peuvent donc pas privilégier une organisation par rapport à une autre.*

*Compte tenu de ces principes et des charges financières qui en résultent pour les chambres de métiers, il appartient à l'assemblée générale de ces établissements de décider du montant de leur concours aux organisations. Les subventions octroyées éventuellement sont inscrites au compte 65728 « subventions aux autres organismes ».*

*Au préalable, il est souhaitable que l'assemblée générale définisse des critères objectifs, appliqués également à chaque organisation.*

*Ces subventions doivent, en tout état de cause, être fixées à un niveau compatible avec les ressources de l'établissement pour ne pas obérer le financement des actions propres de la chambre. Les engagements de la chambre devraient donner lieu à des échanges écrits et être clairement subordonnés aux décisions budgétaires de la chambre. En outre, des obligations d'information sur l'emploi des subventions (nature, efficacité...) devraient être prévues.*

*Il convient d'être particulièrement vigilant sur l'attribution de subventions qui présenteraient un caractère récurrent : en effet, de telles dépenses peuvent influencer de façon significative sur l'équilibre financier de la chambre, et la responsabilité de celle-ci peut aussi être engagée dans l'hypothèse de soutiens excessifs ou indus.*

##### Mise à disposition gratuite de locaux aux organisations professionnelles

*En cas de mise à disposition gratuite d'une partie de leurs locaux à des organisations professionnelles, les chambres doivent prendre certaines précautions pour préserver leur neutralité ainsi que leurs intérêts patrimoniaux.*

*Dans tous les cas, une convention d'occupation des locaux à titre précaire devrait être passée entre la chambre, sur décision de son assemblée générale ou de son bureau, ratifiée ultérieurement par l'assemblée générale et l'organisation bénéficiaire et être portée à la connaissance de l'autorité de tutelle. Cette convention devrait détailler l'utilisation des services communs attachés aux locaux tels que gardiennage, nettoyage, chauffage, téléphone, télécopie et les contreparties financières éventuellement afférentes, ainsi que les règles en matière de travaux (autorisations, partages de responsabilités).*

*Une annexe budgétaire devrait faire état de ces concours aux organisations professionnelles et en décrire les principales caractéristiques (voir 7<sup>me</sup> thème de la partie 3 du présent référentiel comptable).*

### **3. PRESENCE D'ORGANISMES TIERS DANS LES LOCAUX DES CHAMBRES**

#### Signalétique

*Aucune confusion ne doit s'installer entre les chambres et les organismes qui y sont domiciliés ou qui en partagent les locaux : ces derniers ne peuvent pas utiliser un papier à en-tête de la chambre ; l'accueil, le secrétariat et, si possible, la ligne téléphonique et la télécopie doivent être distincts. La chambre doit veiller à mettre en place une signalétique permettant de la distinguer sans ambiguïté de tout autre organisme. Ces recommandations devront être appliquées avec une rigueur particulière lorsque ces organismes exercent une activité privée à caractère lucratif.*

#### Droits d'occupation

*Dans l'hypothèse de mise à disposition gratuite de locaux à des tiers autres que les organisations professionnelles, les recommandations ci-dessus demeurent valables. En outre, il convient de veiller à ce que ces mises à disposition gratuites soient effectuées dans le respect des missions et des intérêts matériels de la chambre et dans celui des principes de neutralité et d'équité.*

*En cas de location à titre onéreux, les chambres de métiers ne sont pas obligées de consulter le service des Domaines. Toutefois, le recueil de l'avis de ce service peut être utile aux chambres au moment de la conclusion des baux, afin notamment que les loyers exigés se réfèrent à ceux du marché local.*

*En cas de bail à titre onéreux, il est souhaitable qu'il comporte une clause prévoyant une provision pour non-paiement éventuel de loyers (équivalente usuellement à 3 mois de location) et une référence au paiement de la taxe d'habitation lorsque le locataire est susceptible de lui être assujéti. Le locataire devra, en toute hypothèse, contracter une assurance de locataire occupant. De son côté, la chambre devra adapter son contrat d'assurance à l'existence de cette location, en contractant une assurance spécifique de propriétaire non occupant.*

*Les chambres de métiers devront ensuite veiller au réajustement régulier du montant des loyers acquittés par leurs locataires, et à la répercussion convenable des charges afférentes (droit de bail, taxe d'enlèvement des ordures ménagères...).*

### **4. ASSOCIATIONS FINANCEES PAR LES CHAMBRES**

*Les organismes de contrôle (CGEFI, chambres régionales des comptes) invitent à une grande vigilance face au démembrement éventuel de certains services de chambres. Les associations de la loi de 1901 auxquelles participent financièrement les chambres doivent avoir une mission compatible avec les activités de ces établissements, afin de respecter le principe de spécialité concernant leurs missions.*

*La mise à disposition de personnel doit donner lieu obligatoirement à une convention et être mentionnée en annexe budgétaire.*

*En outre, les chambres doivent veiller à ce que leur participation dans ces associations soit compatible avec leurs capacités financières sur le long terme.*

*Cette participation n'est en particulier envisageable que si la trésorerie et les résultats de la chambre le permettent. Elle doit faire l'objet d'un acte écrit (convention entre la chambre et l'association) soumis à l'approbation de l'autorité de tutelle. En ce qui concerne les emprunts contractés par la chambre pour le compte d'associations, un contrat devrait prévoir que le service de la dette revient à l'association et préciser les modalités de remboursement par l'association à la chambre. Les cautions pour le compte d'associations doivent être déconseillées en raison du risque financier qu'elles font peser sur la chambre.*

*Enfin, au cas où ces organismes seraient des prolongements purs et simples de la chambre sans apport de moyens supplémentaires (financements complémentaires, compétences supérieures, publics élargis), il convient de prendre les dispositions utiles pour que le service concerné réintègre la compagnie. En cas de dissolution d'une association, une attention particulière doit être portée à la dévolution de ses actifs.*

*Une annexe relative aux caractéristiques des aides financières des chambres à des associations est prévue (cf. 7<sup>e</sup> thème suivant, relatif au compte de gestion et à ses annexes).*



**7<sup>EME</sup> THEME :**

**COMPTES ANNUELS ET COMPTE DE GESTION**

## 1. PERIMETRE

Ce chapitre a pour objectifs :

- de préciser les documents qui composent les **comptes annuels** des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat et leur articulation avec les **comptes de gestion** soumis à l'approbation de l'autorité de tutelle ;
- de préciser la règle d'établissement des comptes « tous services confondus » dans le cas de comptabilité séparée d'un ou plusieurs services (notamment dans le cas de CFA gérés par l'établissement consulaire).

## 2. LES COMPTES DE GESTION ET LES COMPTES ANNUELS D'UN ETABLISSEMENT DU RESEAU DES CHAMBRES DE METIERS ET DE L'ARTISANAT

### 2.1. Comptes annuels et comptes de gestion dans les textes en vigueur

Selon l'article 19 ter du code de l'artisanat (article de niveau législatif), chaque établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat « publie et transmet à l'autorité de tutelle un **bilan, un compte de résultat et une annexe** », c'est-à-dire des **comptes annuels**. Ce même article prévoit que les établissements « sont tenus de nommer au moins un commissaire aux comptes ».

L'article 28-1 du code de l'artisanat (article de niveau réglementaire) prévoit que :

- « Le compte de gestion retrace l'exécution du budget de chaque exercice, en fonctionnement et en investissement. »
- « A l'issue de l'exercice, le président de la chambre adresse le projet de compte de gestion, assorti des pièces et justificatifs nécessaires, au commissaire aux comptes. Celui-ci exerce sa mission conformément aux dispositions des articles L. 823-9 à L. 823-18 du code de commerce ».
  - Les articles du code de commerce relatifs à la mission légale du commissaire aux comptes prévoient que ce dernier certifie les comptes annuels.
- « Le compte de gestion sur lequel se prononce l'assemblée générale est complété des documents annexes suivants :

1° L'état en fin d'exercice des emplois permanents de l'établissement, mentionnant le statut, le grade et l'indice de rémunération de leur détenteur ;

2° Les montants d'imposition votés au titre de l'exercice par l'établissement et agréés par l'autorité de tutelle en application de l'article 1601 du code général des impôts ;

3° Les recettes en taxe d'apprentissage perçues au titre de l'exercice par la chambre, dont celles qu'elle a utilisées pour elle-même et celles reversées aux autres établissements du réseau ;

4° Le tableau de financement retraçant les variations de ressources et emplois financiers de l'exercice ;

5° La balance définitive des comptes du grand livre pour l'exercice ;

6° Le bilan en fin d'exercice ;

7° L'état des emprunts en cours en fin d'exercice, avec leur tableau d'amortissement ;

8° L'état en fin d'exercice des engagements contractés par l'établissement en crédit-bail ;

9° Le tableau financier de synthèse regroupant les principales données budgétaires et financières de l'établissement.

*Cet article 28-1 du code de l'artisanat s'applique aux chambres de métiers et de l'artisanat de région<sup>10</sup>. Selon l'article 18-1 du décret n° 66-137 du 7 mars 1966 modifié, des dispositions similaires s'appliquent à l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat.*

*En conséquence, les comptes annuels, qui comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe et qui forment un tout indissociable sont, en l'état actuel de la réglementation, une composante des comptes de gestion et de leurs annexes.*

*Le commissaire aux comptes reçoit le projet de compte de gestion et ses annexes. Il exerce sa mission légale sur les comptes annuels et procède aux vérifications spécifiques conformément à ses normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par le garde des sceaux, ministre de la justice.*

*S'agissant des éléments figurant dans le compte de gestion au-delà des comptes annuels, il convient de se référer aux exigences des normes d'audit (NEP) du commissaire aux comptes sus-mentionnées. On peut relever notamment que la norme 700 « Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » prévoit que le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels comprend trois parties distinctes relatives :*

- à la certification des comptes ;
- à la justification des appréciations ;
- aux vérifications et informations spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires.

*Cette troisième partie « comporte les éléments suivants :*

- a) Une introduction par laquelle le commissaire aux comptes indique qu'il a effectué les vérifications spécifiques prévues par les textes légaux et réglementaires ;
- b) Les conclusions exprimées sous forme d'observation, ou d'absence d'observation, sur :
  - la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de l'organe compétent à l'organe appelé à statuer sur les comptes et, le cas échéant, dans les autres documents adressés à l'organe appelé à statuer sur les comptes sur la situation financière et les comptes annuels ;
  - le cas échéant, la sincérité des informations données dans le rapport de gestion en application des trois premiers alinéas de l'article L. 225-102-1 du code de commerce (...) ».

## 2.2. Définition des comptes annuels

*Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.*

*Le bilan décrit séparément les éléments actifs et passifs de l'établissement, et fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres.*

*Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement. Le solde des produits et des charges constitue l'excédent ou le déficit de l'exercice.*

*L'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat.*

*L'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat.*

*Une inscription dans l'annexe ne peut pas se substituer à une inscription dans le bilan et le compte de résultat.*

---

<sup>10</sup> Article étendu aux chambres de métiers et de l'artisanat régionales et départementales par l'article 82-1 du code de l'artisanat

## 2.3. Périmètre des comptes annuels

Les comptes annuels d'un établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat sont les comptes de cet établissement « tous services confondus », y compris ceux du conseil de la formation. Ce sont donc des « comptes agrégés » (cf. point 3 ci-après).

## 2.4. Cadre de présentation des comptes annuels d'un établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat

### 2.4.1. Le bilan

<b>ACTIF</b>	<b>BILAN</b>			<b>Exercice N-1</b>
	<b>Exercice N</b>			
	<i>Brut</i> (€)	<i>Amortissements et dépréciations (à déduire)</i> (€)	<i>Net</i> (€)	<i>Net</i> (€)
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>				
<b>Immobilisations incorporelles</b>				
<i>Frais d'établissement</i>				
<i>Frais de recherche et développement</i>				
<i>Concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires</i>				
<i>Droit au bail</i>				
<i>Autres</i>				
<i>Avances et acomptes</i>				
<b>sous-total</b>				
<b>Immobilisations corporelles</b>				
<i>Terrains</i>				
<i>Agencements et aménagements de terrains</i>				
<i>Constructions</i>				
<i>Constructions sur sol d'autrui</i>				
<i>Installations techniques, matériel et outillage</i>				
<i>Autres</i>				
<i>Immobilisations corporelles en cours</i>				
<i>Avances et acomptes</i>				
<b>sous-total</b>				
<b>Immobilisations financières</b>				
<i>Participations et autres formes de participation</i>				
<i>Prêts</i>				
<i>Autres</i>				
<b>sous-total</b>				
<b>TOTAL I</b>				

<b>ACTIF CIRCULANT</b>				
<b>Stocks et en-cours</b>				
<b>Créances</b>				
<i>Clients et comptes rattachés</i>				
<i>Fournisseurs débiteurs</i>				
<i>Personnels et comptes rattachés</i>				
<i>Sécurité sociale et autres organismes sociaux</i>				
<i>Etat et autres collectivités publiques</i>				
<i>Autres créances</i>				
<b>Charges constatées d'avance</b>				
<b>TOTAL II</b>				
<b>Valeurs mobilières de placement</b>				
<b>Disponibilités</b>				
<i>Caisse</i>				
<i>Comptes courants</i>				
<b>TOTAL III</b>				
<b>Régies d'avances et accreditifs</b>				
<b>TOTAL IV</b>				
<b>TOTAL GENERAL (I+II+III+IV)</b>				

<b>PASSIF</b>	<i>Exercice N avant affectation (€)</i>	<i>Exercice N-1 avant affectation (€)</i>	<i>Exercice N après affectation (€)</i>	<i>Exercice N-1 après affectation (€)</i>
<b>CAPITAUX PROPRES</b>				
<b>Apports</b>				
<i>Dotations</i>				
<i>Dons et legs</i>				
<i>Affectation</i>				
<i>Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)</i>				
<i>Ecarts de réévaluation</i>				
<i>Réserves</i>				
<i>Dont : Part de droit additionnel affectée à un investissement à réaliser</i>				
<i>Autres réserves (réserves facultatives)</i>				
<i>Report à nouveau (solde créditeur ou débiteur)</i>				
<i>Résultat net de l'exercice (excédent ou déficit)</i>				
<i>Financements des tiers autres que l'Etat rattachés à des actifs déterminés (subventions d'investissement)</i>				
<b>TOTAL I</b>				
<b>PROVISIONS</b>				
<i>Provisions pour risques</i>				
<i>Provisions pour charges</i>				
<b>TOTAL II</b>				



## 2.4.2. Le compte de résultat

CARGES	EXERCICE N	EXERCICE N-1	PRODUITS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<b>Charges d'exploitation</b>			<b>Produits d'exploitation</b>		
Charges de personnel (64) Personnel extérieur à l'établissement (621) Taxe sur les salaires (6311)			Subvention d'exploitation (74) <i>dont ministère chargé de l'artisanat</i> <i>dont Région</i> <i>dont taxe d'apprentissage</i>		
Achats (60 sauf 603) Variation des stocks (603)			Production stockée (71)		
Charges spécifiques (657 et 658)			Produits spécifiques (757) <i>dont taxe pour frais de chambres de métiers</i> <i>dont ressources ou subventions de</i> <i>fonctionnement affectées</i> <i>dont droit additionnel finançant le conseil de la</i> <i>formation</i>		
Autres charges de gestion (61*, 62 sauf 621 63 sauf 6311, 65 sauf 657 et 658)			Produits de gestion (70, 72, 75 sauf 757)		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges d'exploitation (681)			Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation (781)		
<b>Total I</b>			Transferts de charges d'exploitation (791)		
<b>Résultat d'exploitation (+ ou -)</b>			<b>Total I</b>		
<b>Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun (II)</b>					
<b>Charges financières</b>			<b>Produits financiers</b>		
Intérêts et charges assimilées (66)			Intérêts et produits assimilés (76)		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges financières (686)			Reprises sur dépréciations et provisions - produits financiers (786)		
<b>Total III</b>			Transferts de charges financières (796)		
<b>Résultat financier (+ ou -)</b>			<b>Total II</b>		
<b>Charges exceptionnelles</b>			<b>Produits exceptionnels</b>		
Sur opérations de gestion Sur opérations en capital <i>dont VNC des éléments d'actif cédés (675)</i>			Sur opérations de gestion Sur opérations en capital <i>dont produits des cessions d'actif (775)</i> <i>dont quote-part des financements rattachés à</i> <i>des actifs déterminés (subvention</i> <i>d'investissement) virée au résultat de</i> <i>l'exercice (777)</i>		
Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions - charges exceptionnelles (687)			Reprises sur dépréciations et provisions - produits exceptionnels (787)		
<b>Total IV</b>			Transferts de charges exceptionnelles (797)		
<b>Résultat exceptionnel (+ ou -)</b>			<b>Total III</b>		
<b>Impôt sur les bénéfices (V)</b>					
<b>TOTAL DES CARGES</b>			<b>TOTAL DES PRODUITS</b>		
Solde créditeur = <b>excédent</b>			Solde débiteur = <b>déficit</b>		
<b>TOTAL</b>			<b>TOTAL</b>		

\* y compris :  
- redevances de crédit-bail mobilier  
- redevances de crédit-bail immobilier

### 2.4.3. L'annexe

Comme indiqué au point 2-2 supra, l'annexe comporte toutes les informations d'importance significative destinées à compléter et à commenter celles données par le bilan et par le compte de résultat. Ces informations sont données soit sous forme de commentaires, soit sous forme de tableaux.

Aussi l'annexe doit-elle comporter des informations sur :

**a) Les faits caractéristiques de l'exercice ayant une incidence comptable**

Il convient également de préciser, le cas échéant, les circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice sur l'autre certains postes.

**b) Les principes, règles et méthodes comptables**

En particulier, il convient d'apporter des précisions sur les méthodes d'évaluation ainsi que sur les changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreur effectués au cours de l'exercice.

**c) Des compléments d'information d'importance significative relatifs au bilan et au compte de résultat**

En particulier :

**TABLEAU DES IMMOBILISATIONS**

Situations et mouvements (b) Rubriques (a)	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice (€) (1)	Augmentations (€) (2)	Diminutions (€) (3)	Valeur brute à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
<b>TOTAL</b>				

(a) A développer si nécessaire selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

(2) Dans le cas où les augmentations résultent d'apports, ceux-ci sont détaillés au bas du bilan dans une note au bas du tableau.

(3) Si l'origine de certaines sorties est autre qu'une cession, le préciser dans des colonnes spéciales en fonction de cette origine particulière (virements de poste à poste, destructions, scissions, autres sorties...).

**TABLEAU DES AMORTISSEMENTS**

Situations et mouvements(b) Rubriques (a)	Montant des amortissements cumulés au début de l'exercice Compte 28 (€) (1)	Dotations de l'exercice Compte 68 (€) (2)	Diminution d'amortissements de l'exercice (€) (3)	Montant des amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
<b>TOTAL</b>				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

(3) Les diminutions qui ne sont pas liées à des cessions d'actif sont portées de façon distincte.



### **TABLEAU DES DEPRECIATIONS**

<i>Situations et mouvements(b) Rubriques (a)</i>	<i>Dépréciations au début de l'exercice (€) (1)</i>	<i>Augmentations : dotations de l'exercice (€) (2)</i>	<i>Diminutions: reprises de l'exercice (€) (3)</i>	<i>Dépréciations à la fin de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)</i>
<i>Immobilisations incorporelles</i>				
<i>Immobilisations corporelles</i>				
<b>Immobilisations financières</b>				
<b>Stocks</b>				
<b>Créances</b>				
<b>TOTAL</b>				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

### **TABLEAU DES PROVISIONS**

<i>Situations et mouvements(b) Rubriques (a)</i>	<i>Montant des provisions comptabilisées au début de l'exercice (€) (1)</i>	<i>Dotations de l'exercice (€) (2)</i>	<i>Reprises de l'exercice (€) (3)</i>	<i>Montant des provisions comptabilisées à la clôture de l'exercice (€) (1)+(2)-(3)</i>
<i>Provisions pour risques</i>				
<i>Provisions pour charges</i>				
<b>TOTAL</b>				

(a) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan.

(b) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin.

**ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE**

Créances	Montant net au bilan (€)	Degré de liquidité de l'actif		Dettes	Montant net au bilan (€)	Degré d'exigibilité du passif		
		Échéances à moins d'un an (€)	Échéances à plus d'un an (€)			Échéances à moins d'un an (€)	Échéances à plus d'un an (€)	Échéances à plus de 5 ans (€)
<b>Créances de l'actif immobilisé :</b> Créances rattachées à des participations  Autres créances immobilisées <b>Créances de l'actif circulant :</b>  Créances résultant de ventes ou de prestations de services et comptes rattachés Créances diverses  <b>Charges constatées d'avance</b>				<b>Emprunts et dettes financières diverses (1)</b>  <b>Dettes sur achats et prestations de services et comptes rattachés</b> <b>Dettes fiscales et sociales</b> <b>Dettes sur valeurs immobilisées et comptes rattachés</b> <b>Dettes diverses</b> <b>Produits constatés d'avance</b>				
<b>TOTAL</b>				<b>TOTAL</b>				

(1) Emprunts souscrits en cours d'exercice. Emprunts remboursés en cours d'exercice.

*La variation des capitaux propres et de leur composition, notamment liée au reclassement des montants comptabilisés au compte 102 et ré-imputés sur un compte 104 ou 134, doit être présentée.*

*De plus, des informations doivent être fournies en tant que de besoin sur :*

- l'état des participations à la clôture de l'exercice,*
- les stocks,*
- les valeurs mobilières de placement,*
- les subventions accordées par l'établissement,*
- les dettes financières, notamment complexes, et les instruments dérivés.*

**d) Les engagements financiers, autres informations et autres éléments significatifs**

**IMMOBILISATIONS EN CREDIT-BAIL**

Immobilisations immobilières et mobilières (€) (1)	Coût d'entrée (€) (2)	Dotations aux amortissements		Valeur nette (€)
		de l'exercice (€) (3)	cumulées (€) (3)	
<b>TOTAUX</b>				

(1) Postes à subdiviser en tant que de besoin.

(2) Valeur des biens au moment de la signature des contrats.

(3) Dotations aux amortissements qui auraient été enregistrées pour ces biens au titre de l'exercice clos s'ils avaient été acquis, ainsi que montant cumulé des amortissements au titre des exercices précédents avec mention du mode d'amortissement retenu.

**ENGAGEMENTS DE CREDIT-BAIL**

Immobilisations immobilières et mobilières (€) (1)	Redevances payées		Redevances restant à payer (€)	Prix d'achat résiduel (€) (5)
	de l'exercice (€)	cumulées (€) (4)		
<b>TOTAUX</b>				

(1) Postes à subdiviser en tant que de besoin.

(4) Montant cumulé des redevances des exercices précédents.

(5) Selon le contrat.

## 2.5. Précisions sur certains documents annexes au compte de gestion et compléments

*Comme indiqué au point 2.1 supra, l'article 28-1 du code de l'Artisanat et l'article 18 du décret n° 66-137 du 7 mars 1966 définissent les documents annexes obligatoires qu'il convient de joindre au compte de gestion.*

*Parmi ces documents annexes obligatoires du compte de gestion figurent notamment :*

- le tableau de financement,*
- l'état en fin d'exercice des emplois permanents de l'établissement.*

*Sont présentés ci-après les modèles de certains tableaux qui doivent figurer dans le compte de gestion et ses documents annexes.*

*Il est rappelé que le commissaire aux comptes vérifie la concordance entre les éléments relatifs à la situation financière et aux comptes annuels transmis à l'assemblée générale et les comptes annuels soumis à son opinion dans le cadre de la certification des comptes.*

### **2.5.1. Modèle de tableau de financement**

VARIATION DES EMPLOIS	Exercice N-1 ( € )	Exercice N ( € )	VARIATION DES RESSOURCES	Exercice N-1 ( € )	Exercice N ( € )
<b>Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé :</b> Immobilisations incorporelles (cpte 20) Immobilisations corporelles et en cours (cpte 21 et 23) Immobilisations financières (cpte 26 et 27) <b>Charges à répartir sur plusieurs exercices (**)</b>			<b>Capacité d'autofinancement</b> (voir calcul ci-dessous)  <b>Cessions ou réductions de l'actif immobilisé :</b> Immobilisations incorporelles (cpte 7751) Immobilisations corporelles et en cours (cpte 7752) Immobilisations financières (cpte 7756)  <b>Apports (dons et legs en capital)</b> (cpte 102)  <b>Financements rattachés à des actifs déterminés</b> (subventions d'investissement) (cptes 104 et 134)  <b>Augmentation des dettes financières</b> (cpte 16)		
Remboursements de dettes financières (cpte 16)					
<b>TOTAL DES EMPLOIS (1)</b>			<b>TOTAL DES RESSOURCES (2)</b>		
<b>Variation du fonds de roulement net global (ressource nette) (2) - (1) = (3)</b>			<b>Variation du fonds de roulement net global (emploi net) (1) - (2) = (3)</b>		

**Calcul de la capacité d'autofinancement (CAF) :**

Résultat net de l'exercice		
+ dotations aux amort., dépréc.et provisions (cpte 68)	(*)	(*)
- reprises sur amort.,dépréc.et provisions (cpte 78)	(*)	(*)
- quote-part des financements rattach. à des actifs déterminés (subv.d'invest.) (cpte 777)		
- produits de cession d'éléments d'actifs (cpte 775)		
+ valeur nette ctable des éléments d'actifs cédés (675)		
<b>= CAF</b>		

	Fin an N-1	Fin an N	Variations an N - an (N-1)
Fonds de roulement :			
en € (4)			
en mois de fonctionnement ((4) /charges mensuelles)			=(3)
Besoin en fonds de roulement en € (5)			
Trésorerie en € (4) - (5)			

(\*) y compris les dépréciations des actifs de bas de bilan : stocks, créances, valeurs mobilières de placement.

(\*\*) montant brut transféré au cours de l'exercice.

Référentiel comptable du réseau des CMA

## 2.5.2. Informations relatives à certaines indemnités et frais pour le personnel

### Indemnités des personnels

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

<i>Type d'indemnités</i>	<i>Montant en €</i>
<i>Indemnités fondées sur l'article 24 du statut des personnels (13<sup>ième</sup> mois)</i>	
<i>Indemnités fondées sur l'article 25-1 du statut des personnels (Primes de sujétion)</i>	
<i>Indemnités fondées sur l'article 25-2 du statut des personnels (Primes d'objectif ou de résultat)</i>	
<i>Avantages locaux fondés sur l'article 77 du statut des personnels</i>	
<i>Divers (y compris supplément familial des personnels détachés de la fonction publique)</i>	
<b>TOTAL</b>	

### Frais de déplacements, de missions et réceptions et de représentation

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

<i>Montants en €</i>	<i>Compte 6254 : Déplacements</i>	<i>Compte 62564 Missions (Repas + hébergement)</i>	<i>Compte 6257 : Réception</i>	<i>Compte 6258 : Frais de représentation</i>
<i>Président</i>				
<i>Bureau hors Président</i>				
<i>Membres élus hors bureau</i>				

### Indemnités de fonctions et vacations (Compte 653)

APCMA :

Réalisation budgétaire (Année) :

<b>Montants en €</b>	<b>Indemnités de fonctions</b>	<b>Vacations</b>
<i>Président</i>		
<i>Trésorier</i>		
<i>Bureau hors président et hors trésorier</i>		
<i>Membres élus hors bureau</i>		
<b>TOTAL</b>		

Chambres :

Nom de l'établissement :

Réalisation budgétaire (Année) :

<b>Montants en €</b>	<b>Indemnités de fonctions</b>	<b>Vacations</b>
<i>Président</i>		
<i>Trésorier</i>		
<i>Bureau hors président et hors trésorier</i>		
Dont président de section si CMAR		
<i>Membres élus hors bureau</i>		
<b>TOTAL</b>		



### 2.5.3. Informations relatives à la taxe pour frais de chambres de métiers

APCMA OU CHAMBRE DE NIVEAU REGIONAL OU CHAMBRE DE METIERS (en Alsace et en Moselle) OU CMA du département de Mayotte

#### 1. Taxe collectée auprès de la DGFIP (ou du Conseil général pour Mayotte)

Nombre d'assujettis au droit fixe :		
dont rôles supplémentaires :		
75711. Droit fixe	montant voté par assujetti (€) (1)	
	produit du droit fixe (€) (2)	
75712. Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (sans dépassement)	% voté par rapport au produit du droit fixe hors dépassement(3)	
	produit du droit additionnel à la CFE hors dépassement (€)	
Droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises (dépassement)	% voté par rapport au produit du droit fixe (4)	
75713. Droit additionnel à la CFE (dépassement) - fonctionnement	produit du dépassement du droit additionnel à la CFE (€)	
10411. Droit additionnel à la CFE - (dépassement)- financement d'un actif	produit du dépassement du droit additionnel à la CFE (€)	
1061. Réserve pour investissement à réaliser	produit du dépassement du droit additionnel à la CFE (€)	
	Total produit de taxe = droit fixe + droit additionnel à la CFE (€)	
7575. Droit additionnel finançant les conseils de la formation des CMAR et CRMA	Produit (€)	
	Total produit de TFCM (€)	
75731. Péréquation de taxe provenant de l'APCMA	Produit (€)	
75732. Péréquation de taxe provenant de la chambre de niveau régional (pour CM d'Alsace et de Moselle)	Produit (€)	

(1) dans la limite du plafond figurant au a) du I de l'article 1601 du CGI.

(2) nombre d'assujettis x montant voté par assujetti.

(3) taux maximum de 60 % du produit du droit fixe.

(4) taux maximum de 90 % - 60 % = 30 % du produit du droit fixe.

## 2. Taxe utilisée par la chambre de niveau régional pour ses propres besoins

Produit de taxe (€)	
---------------------	--

## 3. Reversements à la CMAD de ... (à remplir pour chaque CMAD de la région)

7574. Ressources de fonctionnement affectées à la CMAD (€)	
748711. Subvention de fonctionnement issue du droit additionnel supplémentaire (€)	
134171. Financement d'un actif issu du droit additionnel supplémentaire (€)	
Total ressources issues de la TFCM (€)	
75731. Péréquation de taxe provenant de l'APCMA (€)	
75732. Péréquation de taxe provenant de la chambre de niveau régional (€)	

### **i. Informations relatives aux subventions en exonération de la taxe d'apprentissage (\*)**

(\*) à ne remplir que par les chambres de niveau régional ou les chambres délégataires habilitées pour la collecte de la taxe d'apprentissage

#### ***1. Collecte de la taxe d'apprentissage***

Sommes collectées par les chambres de niveau régional ou la chambre délégataire (€)	
7584. Produits de gestion : collecte taxe d'apprentissage (€)	

#### **2. Taxe utilisée par la chambre collectrice pour elle-même**

7481. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage - fonctionnement (€)	
134181. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage - investissement (€)	
Total taxe d'apprentissage reçue (€)	

**3. Reversements aux CMAD de la région (à remplir pour chaque CMAD bénéficiaire de la région)**

7481. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage - fonctionnement (€)	
134181. Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage - investissement (€)	
Total taxe d'apprentissage reçue (€)	

**ii. Informations relatives aux autres subventions**

**1. Collecte (à ne remplir que par les chambres de niveau régional, pour chaque type de subvention)**

Subventions collectées par la chambre de niveau régional (€)	
--	--

**2. Subventions utilisées par la chambre de niveau régional pour ses propres besoins**

Subventions utilisées par la chambre de niveau régional (€)	
---	--

**3. Reversements aux CMAD de la région (à remplir pour chaque CMAD bénéficiaire de la région)**

Subventions utilisées par la CMAD de ... (€)	
--	--

**iii. Tableau sur les relations financières de l'établissement avec d'autres organismes**

*En cas de participation des chambres à des associations relevant de leur domaine de compétence, un tableau doit montrer les principales caractéristiques financières des relations entre les chambres et ces organismes.*

**CARACTERISTIQUES DES AIDES FINANCIERES DES CHAMBRES A DES ASSOCIATIONS**

<i>Objet de l'aide</i>	<i>Nom de l'association</i>	<i>Montant de l'aide ("unité monétaire")</i>	<i>Observations</i>
<i>Participation au capital d'associations</i>	<i>/</i>		<i>Si le fonds de roulement de la chambre le permet (préconisé : 3 mois de fonctionnement).</i>
<i>Emprunts contractés pour le compte d'associations</i>			<i>Un contrat doit prévoir que le service de la dette revient à l'association.</i>
<i>Cautions d'engagements bancaires d'associations</i>			<i>Ces cautions doivent être déconseillées en raison du risque qu'elles font peser sur la chambre. Au cas où elles seraient pratiquées, il convient de les prendre en compte comme des emprunts de la chambre dans le calcul de l'annuité de remboursement d'emprunts (limite de 10% des ressources propres du compte 757).</i>
<i>Apports de trésorerie</i>			<i>Ils peuvent prendre la forme de créances de la chambre sur l'association, qui doivent faire l'objet de titres de recettes. Les besoins de trésorerie de la chambre sont prioritaires.</i>
<i>Participation au fonctionnement :</i>			
<i>-mise à disposition de personnel</i>			<i>A condition de ne pas entraver le fonctionnement des services de la chambre.</i>
<i>-mise à disposition de locaux</i>			<i>Principe de neutralité.</i>
<i>-mise à disposition de matériel</i>			<i>Principe de neutralité.</i>

iv. **Tableau relatif à l'exécution du budget**

*L'exécution du budget réalisé doit être présentée comme suit :*

<i>N° de compte *</i>	<i>Intitulé du compte</i>	<i>Budget réalisé en N-1</i>	<i>Budget rectifié (ou primitif) de N</i>	<i>Réalisations de N</i>	<i>Variation Réalisations de N - Budget réalisé en N-1</i>	
					<i>En montant</i>	<i>En %</i>

\* La nomenclature des comptes est celle du chapitre 2 de la partie 1 du présent référentiel, correspondant à l'établissement considéré.

### 3. PRINCIPES « D'AGREGATION » DES COMPTES

La présentation agrégée des comptes consiste à éliminer les flux croisés de financement entre les comptes agrégés

#### 3.1. Agrégation des comptes des chambres et des CFA gérés en direct

Selon les dispositions de l'article R.116-15 du code du travail, « chaque centre de formation des apprentis (...) établit une **comptabilité distincte** de celle de l'organisme gestionnaire (...) ». Ces comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes.

De plus, selon l'article 28 du code de l'artisanat, lorsque la chambre de métiers et de l'artisanat de région gère directement un ou des centres de formation d'apprentis, elle présente séparément le budget et les comptes de ces centres, ceux des autres services de la chambre ainsi que le budget et les comptes tous services confondus.

*Les comptes « agrégés » sont obtenus en procédant à l'élimination des comptes réciproques : actifs et passifs, charges et produits.*

*Les chambres de métiers et de l'artisanat de région (CMAR) et les chambres de métiers et de l'artisanat départementales (CMAD) agrègent leurs comptes en tenant compte des reversements effectués aux CFA gérés directement.*

#### 3.2. Agrégation des comptes des chambres régionales et des conseils de la formation

*La comptabilité des conseils de la formation est séparée de celle des chambres régionales, conformément à l'article 8-1 du décret n° 2004-1165 du 2 novembre 2004 relatif aux conseils de la formation institués auprès des chambres de métiers et de l'artisanat de région, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et de la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte.*

*En outre, selon l'article 6-1 du décret n° 2004-1165 du 2 novembre 2004 modifié relatif aux conseils de la formation, ce conseil délibère et adopte ses propres comptes, les seuls effets suspensifs de l'exécution résultant d'une demande du commissaire du Gouvernement, désigné par le préfet de région (article 6-2 du décret). Un agent comptable public est chargé de la gestion de ce compte (article 8-2 du décret).*

*Toutefois, de même que les comptes des CFA sont agrégés avec ceux de la chambre qui les gère en direct, et les conseils de la formation ne constituant pas des personnes morales distinctes des chambres régionales, il doit être procédé à l'agrégation des comptes des conseils de la formation avec ceux des chambres régionales. Comme mentionné au point 3.1 supra, les comptes ainsi « agrégés » sont obtenus en procédant à l'élimination des comptes réciproques. Compte tenu des éventuelles difficultés de mise en œuvre de cette neutralisation des flux réciproques, une période de transition est prévue : la neutralisation doit être effective au plus tard sur les comptes de l'exercice 2016.*

*Dans le cadre de l'amélioration de l'information communiquée au lecteur des comptes, la présentation des comptes ainsi agrégés fait apparaître, en tant que de besoin, dans l'annexe, un document de synthèse faisant apparaître les éléments relatifs à la chambre sans le Conseil de la formation, ceux relatifs au Conseil de la formation et les éléments agrégés.*

#### 3.3. Agrégation des comptes des différents établissements du réseau

*Afin d'agréger les comptes des trois niveaux d'établissements du réseau (départemental, régional, national), il est nécessaire de neutraliser les flux de reversements d'un niveau à l'autre, en ne conservant que les comptes correspondant à l'activité propre des niveaux reverseurs (APCMA, chambres régionales). En effet, ces flux figurent déjà dans les comptes du niveau bénéficiaire (régional ou départemental).*

*Les flux de reversement concernent notamment les produits suivants :*

*1. Reversements effectués par l'APCMA :*

*subventions d'exploitation (compte 74), dont produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage (compte 7481), subventions de collectivités publiques, du régime social des indépendants (RSI), ... reversées par l'APCMA aux chambres de niveau régional et aux CMAD ;*

*2. Reversements effectués par les chambres de niveau régional :*

*- subventions d'exploitation (compte 74), dont produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage (compte 7481), subventions issues du droit additionnel supplémentaire (compte 748711), ... ;*

*- taxe pour frais de chambres de métiers (compte 7571) ;*

*Les CMAR avec CMAD rattachées et les CRMA agrègent leurs comptes en tenant compte des reversements effectués aux CMAD.*

**8<sup>EME</sup> THEME :**

**CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES,  
CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET  
CORRECTIONS D'ERREURS**



*Les dispositions relatives aux « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » visent plusieurs objectifs :*

- *renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;*
- *assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres entités.*

*Les présentes dispositions permettent ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.*

## **1. Changements de méthodes comptables**

### ***1.1. Définition des méthodes comptables***

*Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.*

*En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, l'entité doit faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.*

*Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, l'entité doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :*

- *les dispositions normatives applicables à l'entité et traitant de questions similaires et liées ;*
- *les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.*

### ***1.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables***

#### ***1.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables***

*Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre. Cependant, un changement de*

*méthode comptable est possible dans les deux cas suivants :*

- *changement imposé par un texte applicable à l'entité ;*
- *changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'entité.*

*En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :*

- *l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;*
- *l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.*

## **1.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative**

### **1.2.2.1. Règle générale**

*Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.*

*Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.*

*Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, le ou les exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.*

### **1.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale**

*S'il est impraticable<sup>11</sup> de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.*

*S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la*

---

<sup>11</sup> Le concept « d'impraticabilité » est développé dans la partie « Illustrations » présentée à la fin du présent thème.  
Référentiel comptable du réseau des CMA

*nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.*

### **1.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques**

*Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.*

### **1.2.3. Information en annexe**

*Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'établissement, celle-ci mentionne les informations suivantes :*

- *la nature du changement de méthode comptable ;*
- *pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;*
- *le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.*

*Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'établissement, celui-ci indique en outre les informations suivantes :*

- *le texte imposant le changement ;*
- *le cas échéant, le fait que le changement de méthodes comptables est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.*

*Lorsqu'un changement est décidé par l'établissement, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.*

*Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'établissement indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.*

*Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.*

## **2. Changements d'estimations comptables**

### **2.1. Définition des estimations comptables**

*En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action des chambres de métiers et de l'artisanat, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.*

### **2.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables**

#### **2.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable**

*Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi, un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.*

*Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'établissement. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un établissement à l'autre ou, pour un même établissement, dans le temps.*

*Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.*

*Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.*

#### **2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative**

*Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice<sup>12</sup>.*

*L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.*

---

<sup>12</sup> Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.  
Référentiel comptable du réseau des CMA

### 2.2.3. *Information en annexe*

*L'établissement fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.*

*Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.*

## 3. **Corrections d'erreurs**

### 3.1. *Définition des erreurs*

*Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'établissement portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation, de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables :*

- *qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; et*
- *dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.*

*Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.*

### 3.2. *Dispositions relatives aux corrections d'erreurs*

#### 3.2.1. *Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative*

##### 3.2.1.1. *Règle générale*

*Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. **La correction d'une erreur d'un exercice antérieur est donc exclue du résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.***

*L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. La correction d'erreur n'a pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été découverte et corrigée.*

*Au titre de l'information comparative, le ou les exercices qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui sont inclus dans les états financiers sont présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.*

### **3.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale**

*Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.*

*S'il est impraticable<sup>13</sup> de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.*

*S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.*

### **3.2.2. Information en annexe**

*Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'établissement, celui-ci mentionne les informations suivantes :*

- la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;*
- pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;*
- le montant de la correction au début du premier exercice présenté.*

*Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.*

*Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.*

---

<sup>13</sup> Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe du présent avis.  
Référentiel comptable du réseau des CMA

## **Annexe – Illustration de l'impraticabilité de l'application rétrospective**

*Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.*

*En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.*

*Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.*

*Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.*

*Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.*

*Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :*

- révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;*
- auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.*

*Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.*

## **PARTIE 4**

### **BASE DOCUMENTAIRE**



## **Textes généraux**

- Code de l'artisanat, notamment ses articles 23, 23-1 et 23-2 relatifs aux missions respectives des CMAR, des CRMA et des CMAD, article 27 relatif à la tutelle du préfet de région assisté du DRFiP, articles 28 à 33 et 82-1 relatifs au régime financier des chambres.
- Statut des personnels adopté par la commission paritaire nationale issue de la loi n°52-1311 du 10 décembre 1952 réunie le 13 novembre 2008 modifié.
- Loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services.
- Décret n° 2011-1662 du 28 novembre 2011 relatif aux conditions d'approbation et de publication des comptes des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.
- Décret n° 2010-1356 du 11 novembre 2010 mettant en œuvre la réforme du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.
- Décret n° 2011-1662 du 28 novembre 2011 relatif aux conditions d'approbation et de publication des comptes des établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.
- Décret n° 2011-350 du 30 mars 2011 portant diverses dispositions d'application de la réforme des CMA.
- Décret n° 99-433 du 27 mai 1999 relatif à la composition des CMAR (chambres de métiers et de l'artisanat de région) et de leurs sections, des CRMA (chambres régionales de métiers et de l'artisanat) et des CMAD (chambres de métiers et de l'artisanat départementales) et à l'élection de leurs membres.
- Décrets n° 2004-1164 du 2 novembre 2004 portant diverses dispositions relative au fonctionnement des CMA.
- Décret n° 68-47 du 13 janvier 1968 relatif à l'élection des membres des CMA et modifiant diverses dispositions concernant le fonctionnement de ces compagnies.
- Décret n° 66-137 du 7 mars 1966 relatif à l'APCMA (Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat).
- Décret n° 64-1362 du 30 décembre 1964 relatif aux CMA.
- Arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, frais de représentation et frais de déplacement des membres de l'APCMA.
- Arrêté du 12 mai 2011 relatif aux indemnités de fonctions, aux frais de représentation et aux frais de déplacement des membres des CMAR, de leurs sections, des CRMA et des CMAD.
- Arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation du ministre n'est pas requise par l'APCMA.
- Arrêté du 17 décembre 2010 relatif aux seuils en matière de transaction, d'emprunt et d'ouverture d'une ligne de trésorerie au-dessous desquels l'autorisation de l'autorité de tutelle n'est pas requise par les CMAR, les CRMA et les CMAD.
- Circulaire interministérielle du 3 juin 2011 sur l'organisation du contrôle administratif et financier des chambres du réseau des CMA (sur le site <http://www.dgcis.fr/secteurs-professionnels/artisanat/cma/chambres-reseau>).

## **Textes relatifs à la fiscalité**

- Instruction fiscale du 9 mai 2007 n° 3 D-1-07 « TVA –Droit à déduction- Refonte de l'annexe II
- Instruction fiscale du 16 juin 2006 relative à la TVA.
- Instruction fiscale 5-F-8-06 du 28 février 2006 relative aux indemnités des élus et à l'impôt sur le revenu.
- Commentaire de l'administration fiscale 5L-1-06 du 13 janvier 2006. Exonération Taxe sur les salaires.
- Instruction de la DGI n°6D-1-05 n° 202 du 9 décembre 2005 relative à la taxe foncière.
- Annexe à la circulaire N°NOR ECO A0120063C relative à la TVA.
- Administration fiscale D.admi 3 A-121 du 20 octobre 1999 relative à la TVA.
- Instruction fiscale 5-F1111 du 10 février 1999 relative aux indemnités des élus et à leur traitement fiscal.

## **Textes relatifs à la comptabilité générale et à la comptabilité publique**

- Avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.
- Avis du CNOCP n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics.
- Avis du CNOCP n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.
- Instruction codificatrice N° 02-038-M91- de la direction générale de la comptabilité publique « réglementation financière et comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif ».
- Instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 de la direction générale de la comptabilité publique: « passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs ».
- Avis n° 2004-11 du 23 juin 2004 relatif aux modalités d'application de la comptabilisation par composants et des provisions pour gros entretien dans les organismes de logement social.
- Avis du comité d'urgence du Conseil National de la Comptabilité n° 03 - E du 9 juillet 2003, concernant les modalités de première application de la comptabilisation par composants et des dispositions transitoires prévues à l'article 15 du règlement n° 02-10 du Comité de la Réglementation Comptable relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.
- Recommandation n° 2003-R.01 du 1<sup>er</sup> avril 2003 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraite et avantages similaires.
- Règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## **Textes relatifs à la formation et au domaine social**

- Loi n°2008-1330 du 17 décembre 2008 de financement de la sécurité sociale relative au forfait social.
- Loi n° 2002-73 du 17 janvier 2002 de modernisation sociale - le régime juridique de la collecte de la Taxe d'Apprentissage.
- Décret n° 2004-1165 du 2 novembre 2004 relatif aux conseils de la formation institués auprès des chambres de métiers et de l'artisanat de région, des chambres régionales de métiers et de l'artisanat et de la chambre de métiers et de l'artisanat de Mayotte.
- Circulaire DGEFP n° 2003/221 du 4 août 2003 relative à la nouvelle organisation de la collecte de taxe d'apprentissage.
- Avis n° 2003-04 du 1<sup>er</sup> avril 2003 du Conseil National de la Comptabilité relatif aux obligations comptables des centres de formation des apprentis (CFA).