Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche

Direction des affaires financières

DOCUMENT DE TRAVAIL

Copil GBCP MESR

Mémento trésorerie

V 1.3

19/11/13

Copil GBCP MESR

Introduction

Le plan de trésorerie est un outil au service d'enjeux de pilotage. L'optimisation de la gestion de la trésorerie des établissements constitue un véritable enjeu, renforcé dans le cadre de la mise en place de la comptabilité budgétaire.

Plan de trésorerie = outil de pilotage

Outil concret au service des acteurs de terrain (agent comptable, direction financière)

Nécessaire d'impliquer la gouvernance (direction et CA) de l'établissement : sensibilisation politique aux enjeux de pilotage actif de la trésorerie

L'atelier GBCP « plan de trésorerie » s'est réuni à sept reprises en 2013. Ces réunions, qui ont mobilisé les établissements tout comme l'administration centrale, ont abouti à la rédaction de six fiches destinées à accompagner les établissements dans leur appropriation des concepts de la GBCP :

Fiche 1 - Le plan de trésorerie : recommandations 4
Fiche 2 - La maquette du plan de trésorerie 8
Fiche 3 - Les recettes fléchées dans l'enseignement supérieur et la recherche 10
Fiche 4 - La TVA 14
Fiche 5 - Suivi des opérations générant un flux financier comptabilisées en compte de tiers 18
Fiche 6 - Les opérations spécifiques : leur articulation en trésorerie, en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale 27

Fiche 1 - Le plan de trésorerie : recommandations

1. Pourquoi un plan de trésorerie dans les établissements ?

Pour mémoire, on peut rappeler que s'agissant des flux financiers de l'État, l'Agence France Trésor (AFT) a pour mission de permettre à l'État de faire face à tout moment à ses engagements. La gestion active de trésorerie consiste à placer les excédents ponctuels de liquidités disponibles sur le compte, dans les meilleures conditions de rendement et de sécurité, tout en maintenant un solde positif sur le compte. En effet, conformément à l'article 101 du Traité instituant la Communauté européenne, toute avance de la Banque de France à l'État, même ponctuelle, même sous la forme d'un découvert, est interdite.

Un échéancier de versement des subventions et des dotations mieux adossé aux besoins réels de trésorerie des établissements concourt à la réalisation opérationnelle de cet objectif en ce qu'il permet à l'État d'optimiser la gestion de sa trésorerie et de décaler dans le temps les sorties de flux du circuit du Trésor.

Mais cela signifie-t-il qu'il faut minimiser la trésorerie des opérateurs pour maximiser celle de l'État ? La construction du plan de trésorerie a-t-elle pour unique objectif de nous aider à préparer notre budget en AE/CP – décaissements et encaissements prévisionnels, ou (et) de fournir à l'État les moyens de vérifier qu'il ne fait pas des avances de trésorerie inutiles aux établissements publics ?

Le budget en AE CP et prévisions d'encaissements est établi pour une année entière. Il indique le montant maximum que l'on pourra décaisser dans l'année (somme des CP), et le total des encaissements attendus. Il y a une différence de concept importante entre la somme des encaissements et des décaissements sur une année d'une part (notion de « stock » au 31/12, correspondant au solde budgétaire exécuté), et les mouvements de trésorerie (notion de flux) générés au cours de l'année d'autre part. Les flux de trésorerie vont en premier lieu s'appuyer sur une situation de trésorerie au départ de l'« année zéro ». L'établissement doit veiller à ce que son solde quotidien en trésorerie non seulement ne soit jamais négatif, mais qu'en plus, il conserve une marge de sécurité (à déterminer, en fonction des problématiques spécifiques à chaque établissement).

Il y a donc une double problématique :

1°) prévoir le montant des encaissements et des décaissements de l'année pour construire le budget prévisionnel en (AE) /CP et prévisions d'encaissements (en lien avec la notion d'autorisation budgétaire et de limitativité des crédits);

2°) indépendamment du budget, anticiper les flux de trésorerie (encaissements et décaissements quotidiens), et entrer dans une démarche de gestion du risque.

2. La gestion active de trésorerie des opérateurs basée sur une gestion maîtrisée du risque

Pour cela, il faut distinguer les dépenses en fonction de différents critères, dont leur montant, leur récurrence, leurs facteurs d'évolution, et bien sûr, leurs occurrences de décaissements. Parallèlement, ce point doit être complété par une analyse des recettes en fonction des occurrences d'encaissements.

Une piste d'action est d'ajuster le comportement des opérateurs en effectuant les paiements des dépenses que dans la limite inférieure du délai légal, et en ayant la politique la plus active possible en termes d'émission des titres de recettes et de diligences de recouvrement.

- **La gestion du risque en matière de décaissements**

Pour les EPSCP, le premier poste en matière budgétaire concerne la masse salariale. Une prévision mensuelle de la dépense est faite dès le budget initial via le DPG (Document de Prévision et de Gestion de la Masse salariale et du plafond d'emplois).

Par contre, il doit faire l'objet d'une reprévision chaque mois, du moins lorsque l'établissement possède une activité sur ressources propres induisant des fluctuations des décaissements et des encaissements.

Pour les dépenses liées aux contrats de recherche (hors masse salariale), elles sont généralement assez difficiles à anticiper en termes de décaissement. Lorsqu'elles représentent un volume financier significatif sur l'année, il faut travailler avec les responsables administratifs des labos pour essayer d'anticiper au mieux leurs dépenses

Pour les dépenses de fonctionnement récurrentes (fluides, contrats d'entretien, de sécurité…), l'établissement doit être en mesure de prévoir la date de décaissement, (et d'en estimer le montant) de même que les décaissements de charges sociales, TVA et autres contributions obligatoires.

Restent toutes les autres dépenses de fonctionnement courant, pour lesquelles des variations parfois importantes existent, mais sur des enjeux financiers moindres. Il faut analyser leur cycle sur plusieurs exercices, pour s'assurer qu'elles présentent une périodicité reconductible d'année en année (ex. : beaucoup de dépenses de fonctionnement pour la pédagogie ont lieu au cours des deux derniers mois de l'année civile). Cette analyse peut éventuellement déboucher sur des consignes qui modifieront le comportement des acheteurs (meilleur lissage sur l'année par exemple).

- **La gestion du risque en matière d'encaissements**

La recette principale concerne bien sûr la Subvention pour Charges de Service Public (SCSP)

La SCSP versée par l'État constitue par nature une subvention de fonctionnement annuelle destinée à couvrir indistinctement des dépenses de personnel et de fonctionnement de l'opérateur. En conséquence :

- les dépenses de fonctionnement (personnel compris) des opérateurs ne sont couvertes par aucun autre financement en provenance de l'État, à l'exception d'éventuelles dépenses d'intervention qui ne feraient pas l'objet d'une enveloppe dédiée.
- la SCSP n'a pas vocation à financer les dépenses d'investissement de l'opérateur (sauf via la CAF).

Parmi les autres recettes importantes, elles sont liées à l'activité de l'établissement. Lorsque ce dernier dispose d'une forte activité en matière de recherche, la distinction doit être opérée entre les financements publics (État, ANR, DGE, DGA, Europe,…) et les financements privés. Pour ces derniers, les paiements doivent intervenir dans les délais légaux de recouvrement des factures (à la condition toutefois que les bases de la liquidation ne soient pas contestées par le financeur), le comptable public disposant de la force exécutoire du titre de recettes émis par l'ordonnateur pour poursuivre le recouvrement y compris par voie d'exécution forcée.

Si le client est solvable, et si l'établissement a respecté ses engagements, il n'y a pas, a priori, de gros problèmes en termes de délais d'encaissements.

Il en va autrement avec les financeurs publics : il est courant avec l'ANR par exemple, ou l'Europe, de n'encaisser la totalité des sommes que deux ans après l'achèvement des travaux. Il y a également un risque de non recouvrement intégral de la recette, certaines dépenses n'étant pas *a posteriori* reconnues comme éligibles par le financeur. Les marges d'incertitude en termes d'encaissement ne sont donc pas négligeables, ce qui est préoccupant du fait que souvent, les sommes concernées ne sont donc pas négligeables. Le risque existe également avec les collectivités locales, pour lesquelles les décisions d'attribution comprennent souvent des clauses suspensives.

Parmi les autres recettes propres, il y a, pour les universités, les droits universitaires dont le rythme d'encaissement peut être anticipé, la taxe d'apprentissage (recette assez aléatoire dans le contexte actuel, et pour laquelle la prévision doit rester prudente), dont les périodes d'encaissements peuvent assez bien s'appréhender, les recettes liées à la formation continue (même distinction financeurs privés / financeurs publics que pour les contrats de recherche).

Parmi toutes les recettes mentionnées se trouvent des recettes dites « fléchées » : se reporter à la fiche 3 pour bien appréhender la notion de trésorerie mobilisable.

Copil GBCP MESR

Fiche 2 - La maquette du plan de trésorerie

Préconisations du Copil :

* Il est recommandé que la confection d'un du plan de trésorerie soit effectuée par les EPSCP, dans la mesure du possible, dès le budget initial 2014 au format habituel à partir de la maquette qui figure dans la circulaire opérateurs[1].

* La présente maquette constitue le cadre de référence qui devra être mis en œuvre à compter de 2016. Ceci étant, cette maquette peut être utilisée de façon anticipée. Par ailleurs, elle peut bien entendu, être adaptée en fonction des spécificités des établissements.

* Pour les établissements de l'ESR, le plan de trésorerie doit être obligatoirement joint au budget initial, aux budgets rectificatifs et au compte financier.

Commentaires sur la maquette :

Le tableau a vocation à recenser, de façon prévisionnelle et mensuelle, toutes les opérations de trésorerie de l'organisme, en décaissement et en encaissement, telles qu'elles figurent dans les documents budgétaires. Le plan de trésorerie s'entend donc y compris placements : les placements sont compris dans le solde initial au 1er janvier N. La maquette ne présente pas le suivi infra-annuel des placements.

La maquette a été établie de façon à permettre un lien direct avec les tableaux budgétaires en mode GBCP :

- tableau du solde budgétaire,
- tableau de l'équilibre financier (cf. fiche 5),
- tableau des opérations sur recettes fléchées (cf. fiche 3),
- tableau des opérations pour compte de tiers (cf. fiche 5).

Les encaissements et décaissements relatifs aux opérations sur recettes fléchées et sur les opérations pour compte de tiers, dont la TVA (fiche n° 4) sont ainsi clairement identifiés.

Cette maquette permet également de classer les opérations de trésorerie selon leur impact budgétaire :

- les rubriques (1) et (2) regroupent les opérations budgétaires ayant un impact sur la trésorerie
- la rubrique (3) recense les opérations de trésorerie sans impact budgétaire, dont les opérations pour compte de tiers et les encaissements/décaissements gérés en comptes de tiers (par exemple, les recettes et dépenses à classer).

A l'inverse, la maquette ne présente pas d'enveloppes sur contrats de recherche tels que prévues à l'article 179 du GBCP, la DB ayant confirmé au Copil GBCP de mai 2013 que la possibilité ouverte par le décret de la mise en place d'enveloppes sur projets de recherche ne semble pas avoir vocation à être utilisée.

Par ailleurs, au fur à mesure de l'exécution budgétaires annuelle, l'organisme doit mettre à jour sont plan de trésorerie pour y mentionner les flux de trésorerie réels et, le cas échant, réajuster la prévision sur les mois restants.

[1] Tableau 10 de la circulaire DB-DGFiP du 5 août 2013 relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'État et des établissements publics nationaux pour 2014

PLAN DE TRÉSORERIE AU FORMAT "GBCP" - POUR INFORMATION AU CONSEIL D'ADMINISTRATION

(K€ TTC)	janvier	février	mars	avril	mai	juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	total
(1) SOLDE INITIAL (début de mois)													
dont placements	= total du C_50												
ENCAISSEMENTS													
A1. Recettes budgétaires globalisées													
Subvention pour charges de service public													
Autres financements de l'Etat													
Fiscalité affectée													
Autres financements publics													
Ressources propres													
A2 . Recettes budgétaires fléchées													
Financements de l'Etat fléchés													
Autres financements publics													
Mécénats fléchés													
Autres recettes fléchées													
A3. Opérations non budgétaires													
Nouveaux emprunts													
Opérations pour compte de tiers (encaissements de l'exercice) hors TVA													
TVA													
Autres encaissements sur comptes de tiers													
A. TOTAL													
DECAISSEMENTS													
B1. Enveloppes hors recettes fléchées													
Personnel													
Fonctionnement													
Intervention													
Investissement													
B2. Dépenses sur recettes fléchées													
Personnel													
Fonctionnement													
Intervention													
Investissement													
B3.Opérations non budgétaires													
Remboursements d'emprunts													
Opérations pour compte de tiers (décaissements de l'exercice) hors TVA													
TVA													
Autres décaissements sur comptes de tiers													
B. TOTAL													
(2) SOLDE DU MOIS = A - B													
SOLDE CUMULE (1) + (2)													= total de la classe 5
											dont trésorerie fléchée = A2 -		
											dont trésorerie sur op. non budgétaires = A3-B3		

Copil GBCP MESR

Fiche 3 - Les recettes fléchées dans l'enseignement supérieur et la recherche

1. Caractérisation des recettes fléchées

La notion de « recettes fléchées » ne figure pas dans le décret GBCP. Sa définition est donnée par la circulaire opérateurs pour 2014 :

> *« Les recettes fléchées (exception au principe) : recettes ayant une utilisation prédéterminée par le financeur, destinées à des dépenses explicitement identifiées, potentiellement réalisées sur un exercice différent de leur encaissement»*

Le fléchage est un outil d'analyse pour comprendre ce qui compose la trésorerie de l'établissement. Le principe de fongibilité de la trésorerie prévaut : l'identification d'une part de « trésorerie fléchée » ne fait pas obstacle à une gestion globale de la trésorerie de l'opérateur. En conséquence, l'opérateur peut utiliser, à un moment donné, une part de « trésorerie fléchée » à d'autres fins que l'objet du fléchage dans une perspective de gestion globale. Néanmoins, il doit rester en capacité de mobiliser, le moment venu, sa trésorerie pour faire face à ses engagements liés aux opérations fléchées.

La présente fiche vise à présenter un cadre harmonisé pour les établissements de l'ESR. A partir de ce cadre, **il appartient à chaque organisme de définir quelles sont les opérations fléchées qu'il entend suivre au sein du tableau III GBCP**. La liste des opérations ainsi suivies devra être portée à la connaissance des tutelles via un document spécifique annexé au projet de budget, soumis à leur approbation.

1.1 Critères de nature de la recette :

- Une recette fléchée est une exception au principe d'universalité budgétaire et de non affectation des recettes et des dépenses. Cette exception doit pouvoir être justifiée par un engagement de l'établissement, pas seulement sur des objectifs de résultat, mais aussi sur des moyens financiers. De cette caractéristique découle le fait qu'une recette fléchée est susceptible de donner lieu à une justification financière.
- Ce premier critère n'est pas en tant que tel suffisant, une recette fléchée doit également être affectée à une **action précise et ciblée**. Ainsi, le préciput de l'ANR nécessite une justification financière, mais les actions financées ne semblent pas suffisamment ciblées pour retenir le caractère de recette fléchée. Il en aurait été de même pour le Plan Licence.

1.2 Critères d'opportunité de suivi en recettes fléchées :

- Le montant de la recette doit être significatif au regard des enjeux financiers de l'établissement pour nécessiter un suivi particulier en trésorerie.

Ce critère purement financier peut être adapté si la recette, malgré un impact financier limité, revêt un caractère stratégique pour la politique de l'établissement (partenariat avec le financeur, action stratégique de l'établissement, etc…).

- Le décalage de trésorerie entre encaissements et décaissements sur plusieurs exercices doit également être suffisamment significatif. A titre d'exemple, un colloque faisant l'objet d'une subvention par un financeur externe à justifier peut répondre au critère exposé ci-dessus, néanmoins la concentration de la majorité des dépenses d'un colloque sur quelques jours (hébergement, organisation événementielle….) rend improbable un décalage important en termes de trésorerie.

Ces critères d'opportunité de suivi ouvrent donc une certaine latitude d'appréciation qui permet d'adopter un suivi de trésorerie pertinent vis-à-vis de la situation de l'établissement et de la composition de ses différentes sources de financement (poids de l'activité contractuelle de recherche, de l'activité de formation initiale et continue, etc…). Les deux premiers critères permettent cependant une certaine harmonisation des pratiques entre établissements, et excluent d'emblée les recettes qui font l'objet d'un fléchage purement interne à l'organisme du champ des recettes fléchées.

2. Revue des recettes d'un établissement de l'ESR

De cette caractérisation, il est possible dès lors de classifier les différentes catégories de recettes d'un établissement. Il s'agit d'une classification indicative qui ne peut se substituer à une évaluation par l'établissement du caractère significatif des décalages en trésorerie générés par les différentes recettes reçues.

Catégorie de recettes	**Commentaires**	**Fléchées ou globalisées**
	Recettes globalisées	
Subvention pour charges de service public	**Recette globalisée**, les actions spécifiques correspondent pour la plupart à un fléchage politique. Il peut cependant transiter par la SCSP des financements qui ne peuvent être globalisés. Par exemple, versements du Ministère aux PRES qui transitent par une université. Dans ce cas, il s'agit d'opérations pour compte de tiers.	Globalisées
Autres prestations de services (mises à disposition, locations de locaux, colloques, etc…)	Ce type de recette sera de manière générale globalisé. Voir le 1. pour les colloques.	Globalisées
Produits financiers	Recette globalisée	Globalisées
Taxe d'apprentissage	La taxe devant être consommée dans l'année civile, il n'existe pas de décalage significatif en trésorerie. Il s'agirait alors d'une recette globalisée.	Globalisées
Droits d'inscription	Il s'agit d'une **recette globalisée**. Une identification interne peut exister sur le FSDIE, le contrôle médical, les droits de bibliothèque… A titre annexe, il est à noter que le GBCP met fin à l'impact budgétaire de la proratisation des droits sur l'année universitaire, ils seront enregistrés budgétairement au moment de leur encaissement.	Globalisées même si des reversements à des tiers sont prévus (contrôle médical, droits de bibliothèque)

Financements externes non rattaché à un actif	Pas de spécification particulière donnée par le financeur. Distinction comptable avec les financements rattachés via un enregistrement au 101 ou au 131X	Globalisées
Recettes fléchées ou globalisées		
Dons et legs	S'il s'agit de dons et legs affectés, il s'agirait de recettes fléchées, à condition qu'ils soient significatifs pour l'établissement. Sinon, recettes globalisées.	Fléchées ou globalisées selon les affectations
Formation continue	Certaines conventions signées par exemple avec le Fongecif ou la Région font l'objet de justifications financières précises. Un décalage important de trésorerie entre encaissements et décaissements peut également exister. Ce type de recettes pourrait donc être considéré comme **recettes fléchées.** A l'inverse, les inscriptions individuelles en formation continue ne répondent pas aux critères de recettes fléchées. La caractérisation des recettes va dès lors se heurter à un suivi difficile à effectuer : une même formation, et donc les mêmes dépenses, peuvent être financées par des conventions Région / Fongecif à justifier et par des individuels.	Fléchées ou globalisées selon les conventions
Conventions de formation	Les critères généraux s'appliquent comme les conventions de recherche.	Globalisées ou fléchées (exemple : convention pluri-annuelle d'un montant suffisamment élevé pour avoir un impact sur les flux de trésorerie)
Conventions et de recherche	L'impact du décalage en trésorerie est réel. Les conventions à justifier de type ANR, UE correspondent pleinement aux critères de recettes fléchées à partir du moment où leur impact financier est significatif.	Fléchées ou globalisées selon les conventions
Apprentissage	Lorsque le CFA est externe, les versements des CFA peuvent faire l'objet d'une identification interne importante, mais ils ne répondent pas aux critères de recettes fléchées. Si le CFA est interne (= suivi en SACD), un suivi en recettes fléchées pourra être envisagé (cas des subventions Région notamment)	Globalisées si CFA externe Fléchage à étudier si le CFA est interne
Autres subventions	Comme pour les conventions de recherche, le caractère ciblé des actions financées devra être examiné. Voir le 1. pour l'exemple du préciput ANR.	Fléchées ou globalisées selon les subventions

Recettes fléchées		
Cofinancement des bourses de thèse		Fléchées
Programmes d'échanges (bourses Région, Tempus, Erasmus….)	Ces financements correspondent de manière générale aux critères de recettes fléchées. NB : hors aides à la mobilité internationale (AMI) suivies en comptes de tiers	Fléchées
Financements externe de l'actif rattaché à un actif	Ils correspondent généralement aux critères de recettes fléchées Dotation Campus ANR-CoUÉ-Établissement	Fléchées

Fiche 4 - La TVA

1. Nature juridique et comptable de la TVA :

La TVA est un impôt indirect sur la consommation, c'est-à-dire qu'il est recouvré par l'État auprès des consommateurs non pas directement, mais indirectement par l'intermédiaire des opérateurs économiques, commerçants et prestataires de services. Ce sont ces opérateurs économiques qui sont seuls redevables de la TVA envers le Trésor : ils facturent la TVA aux clients en sus de leurs prix HT et doivent en reverser périodiquement le montant aux services fiscaux, sous déduction de la TVA qu'ils ont payée à leurs propres fournisseurs.

Juridiquement, il s'agit donc d'un impôt collecté d'ordre et pour compte du Trésor.

Corrélativement, en comptabilité, la TVA est retracée en comptes de tiers, aux subdivisions du compte 445 « État – Taxes sur le chiffre d'affaires ».

2. Budget et TVA :

Compte tenu de la nature juridique de la TVA (impôt collecté d'ordre et pour compte du Trésor), le budget des établissements redevables de la TVA sur tout ou partie de leurs activités est établi comme suit :

- hors TVA collectée pour les recettes concernées ;
- hors TVA déductible pour les dépenses concernées — le cas échéant, la TVA non déductible (coefficient de déduction inférieur à 1) constitue un élément de la dépense budgétaire.

Pour les établissements redevables de la TVA, la prise en compte de la taxe dans le tableau 9bis « Opérations pour compte de tiers » permet de faire le lien, via le tableau II « Équilibre financier », entre la prévision / exécution HT et TTC du budget.

3. Schéma de liquidation de la TVA :

La TVA est liquidée au terme de chaque période déclarative (en règle générale, pour les EPN, mois ou trimestre), en imputant la TVA déductible sur la TVA collectée. Deux cas de figure sont alors possibles :

1) soit le montant de la TVA collectée est supérieur au montant de la TVA déductible : il en résulte une TVA nette due à payer au Trésor ;
2) soit le montant de la TVA collectée est inférieur au montant de la TVA déductible : il en résulte un crédit de TVA déductible. Ce crédit peut faire l'objet :
   - soit d'un report sur la déclaration de TVA de la période déclarative suivante : le crédit participe alors à la liquidation de la TVA de cette période ;
   - soit d'une demande de remboursement présentée aux services fiscaux.

4. Flux de trésorerie générés par la TVA :

- Encaissements : - TVA collectée sur recettes (recouvrée sur clients)
  - Remboursement de crédit de TVA déductible (par le Trésor)
- Décaissements : - TVA déductible sur dépenses (payée aux fournisseurs)
  - TVA nette due au Trésor (au terme d'une période déclarative)

Illustration : voir tableau ci-après

5. Impact de la TVA dans le cadre de la GBCP :

La situation au regard de la TVA des EPST est structurellement créditrice : en effet, l'essentiel de leurs recettes n'est pas soumis à la TVA (subventions dont SCSP), alors qu'ils peuvent déduire la quasi-totalité de la TVA grevant leurs dépenses (coefficient de déduction égal à 1 ou très proche de 1).

Le crédit de TVA ainsi généré au terme de chaque période déclarative (mois) peut représenter plusieurs millions d'euros. Par ailleurs, le délai courant entre le décaissement de la TVA payée aux fournisseurs et l'encaissement de son remboursement par le Trésor peut être important (deux à trois mois dans l'hypothèse d'un remboursement mensuel).

Hormis pour les universités scientifiques, les enjeux sont moindres pour les EPSCP qui ne sont soumis à la TVA que partiellement (activité d'enseignement exonérée).

Dans le cadre budgétaire antérieur, la TVA était bien souvent peu prise en compte par l'ordonnateur, dès lors qu'elle n'a pas d'impact budgétaire : elle ne génère que des flux de trésorerie retracés dans des comptes des classes 4 et 5, et est dès lors considérée comme l'affaire de l'agence comptable.

Dans le nouveau cadre budgétaire posé par la GBCP, les flux de trésorerie générés par la TVA contribuent à alimenter le tableau d'équilibre financier (Tableau II), au sein des opérations pour compte de tiers : ces flux revêtent donc une importance particulière, notamment lorsque leur montant est élevé, et doivent être pris en considération par le conseil d'administration (qui vote le budget) et l'ordonnateur (qui l'exécute).

En particulier, en cas de nécessité de mobiliser de la trésorerie disponible pour couvrir un solde négatif d'exécution budgétaire, il peut être recommandé de déposer mensuellement des demandes de remboursement, afin de favoriser l'encaissement rapide et régulier des crédits de TVA.

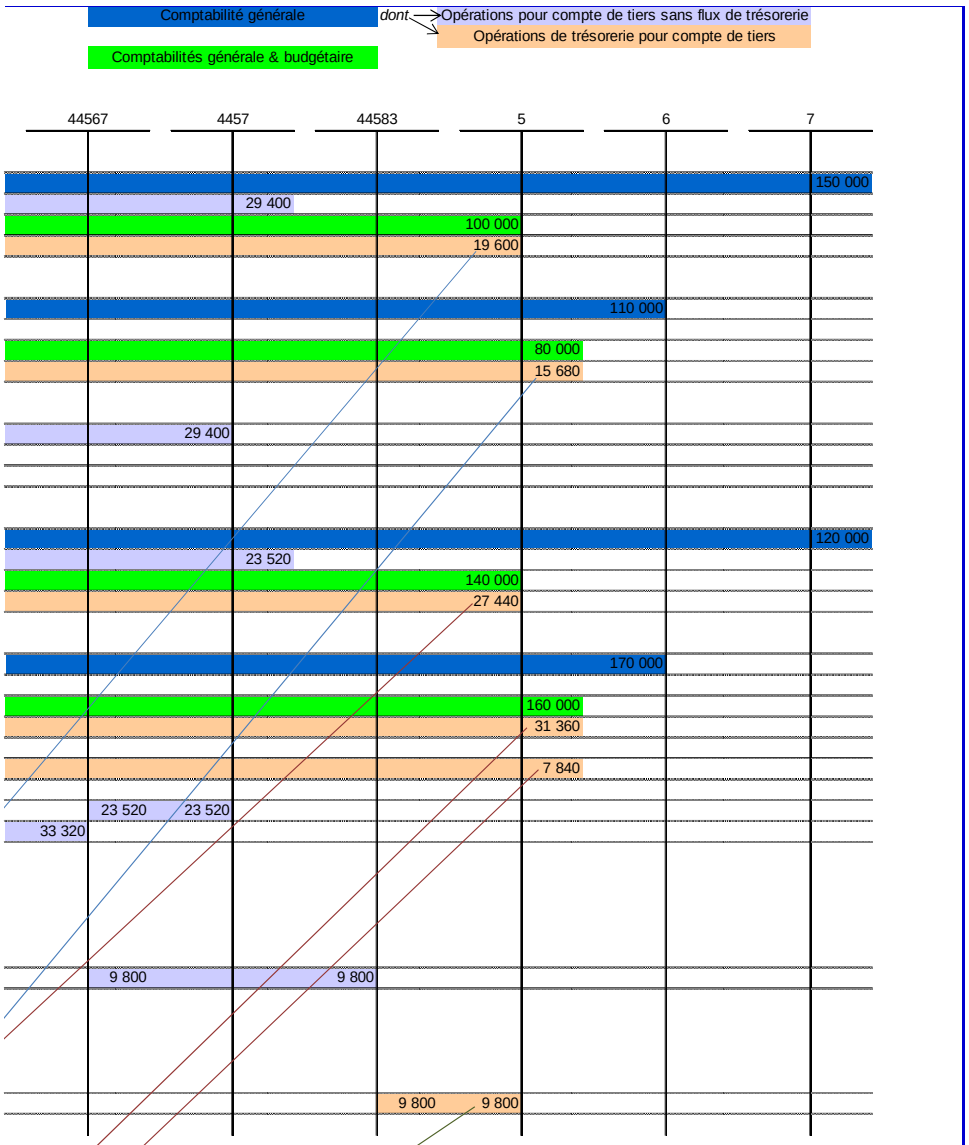
Postulats : Recettes imposables à la TVA au taux normal de 19,6 %
Dépenses grevées d'une TVA au taux normal de 19,6 %, déductible intégralement (coefficient de déduction = 1)
Période déclarative de la TVA = mois
Exigibilité de la TVA sur titres de recettes pris en charge par le comptable
Déductibilité de la TVA sur mandats de dépenses pris en charge par le comptable

			4012		4112		4455		44566	
Janvier N	**Recettes** *(classe 7)*									
	Recettes globalisées HT titrées :	150 000			150 000					
	TVA exigible sur titres de recettes pris en charge par le comptable :	29 400			29 400					
	Recettes globalisées HT encaissées :	100 000				100 000				
	TVA encaissée sur recettes globalisées :	19 600				19 600				
	soit encaissement TTC :	*119 600*								
	Dépenses *(classe 6)*									
	Dépenses globalisées HT mandatées :	110 000		110 000						
	TVA déductible sur mandats de dépenses pris en charge par le comptable :	21 560		21 560					21 560	
	Dépenses globalisées HT décaissées :	80 000	80 000							
	TVA décaissée sur dépenses globalisées :	15 680	15 680							
	soit décaissement TTC :	*95 680*								
31 janvier N	**Liquidation de la TVA en vue de la déclaration au titre de janvier**									
	TVA collectée sur recettes (titres pris en charge par le comptable) :	29 400						29 400		
	TVA déductible sur dépenses (mandats pris en charge par le comptable) :	21 560					21 560			21 560
	TVA nette due au Trésor :	*7 840*								
Février N	**Recettes** *(classe 7)*									
	Recettes globalisées HT titrées :	120 000			120 000					
	TVA exigible sur titres de recettes pris en charge par le comptable :	23 520			23 520					
	Recettes globalisées HT encaissées :	140 000				140 000				
	TVA encaissée sur recettes globalisées :	27 440				27 440				
	soit encaissement TTC :	*167 440*								
	Dépenses *(classe 6)*									
	Dépenses globalisées HT mandatées :	170 000		170 000						
	TVA déductible sur mandats de dépenses pris en charge par le comptable :	33 320		33 320					33 320	
	Dépenses globalisées HT décaissées :	160 000	160 000							
	TVA décaissée sur dépenses globalisées :	31 360	31 360							
	soit décaissement TTC :	*191 360*								
24 février N	**Dépôt de la déclaration de TVA et paiement au Trésor de la TVA de janvier :**	7 840					7 840			
28 février N	**Liquidation de la TVA en vue de la déclaration au titre de février**									
	TVA collectée sur recettes (titres pris en charge par le comptable) :	23 520								
	TVA déductible sur dépenses (mandats pris en charge par le comptable) :	33 320								33 320
	Crédit de TVA déductible :	*-9 800*								
Mars N	**Recettes** *(classe 7)*									
	…									
	Dépenses *(classe 6)*									
	…									
24 mars N	**Dépôt de la déclaration de TVA et de la demande de remboursement de crédit de fév**	-9 800								
31 mars N	**Liquidation de la TVA en vue de la déclaration au titre de mars**									
	…									
Avril N	…									
Mai N	Remboursement du crédit de TVA de février	9 800								

	janvier	février	mars	avril	mai
(1) SOLDE INITIAL (début de mois)	**-**	**23 920**	**- 7 840**	**- 7 840**	**- 7 840**
Encaissements					
Recettes globalisées HT	100 000	140 000			
Recettes fléchées HT					
Opérations non budgétaires	19 600	27 440	-	-	9 800
dont TVA	19 600	27 440	-	-	9 800
dont TVA collectée sur recettes	*19 600*	*27 440*			
dont remboursement de crédit de TVA	-	-			*9 800*
A. TOTAL	119 600	167 440	-	-	9 800
Décaissements					
Dépenses globalisées HT	80 000	160 000			
Dépenses fléchées HT					
Opérations non budgétaires	15 680	39 200			
dont TVA	15 680	39 200			
dont TVA déductible sur dépenses	*15 680*	*31 360*			
dont TVA nette due de M-1 payée au Trésor	-	*7 840*			
B. TOTAL	95 680	199 200	-	-	-
(2) SOLDE DU MOIS = A - B	**23 920**	**- 31 760**	**-**	**-**	**9 800**
SOLDE CUMULE (1) + (2)	**23 920**	**- 7 840**	**- 7 840**	**- 7 840**	**1 960**

A reporter sur la ligne TVA (Encaissements - Opérations non budgétaires) du plan de trésorerie

A reporter sur la ligne TVA (Décaissements - Opérations non budgétaires) du plan de trésorerie



juin	juillet	août	septembre	octobre	novembre	décembre	**Total**
1 960	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	
							240 000
							-
-	-	-	-	-	-	-	**56 840**
-	-	-	-	-	-	-	**56 840**
							47 040
							9 800
-	-	-	-	-	-	-	**296 840**
							240 000
							-
							54 880
							54 880
							47 040
							7 840
-	-	-	-	-	-	-	**294 880**
-	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**-**	**1 960**
1 960	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	**1 960**	

Fiche 5 - Suivi des opérations générant un flux financier comptabilisées en compte de tiers

Les opérations générant un flux financier entrant ou sortant et comptabilisées en compte de tiers peuvent être réparties en trois catégories :

1. Les opérations de trésorerie gérées par l'organisme au nom et pour le compte de tiers
2. Les opérations budgétaires gérées par l'organisme pour son compte propre
3. Les opérations non budgétaires gérées par l'organisme pour son compte propre

Certaines opérations, enregistrées sur un même compte de tiers, peuvent par ailleurs appartenir à plusieurs de ces catégories (4).

1. Les opérations gérées par l'organisme au nom et pour le compte de tiers

Les organismes utilisent certains comptes de tiers pour suivre des opérations menées au nom et pour le compte de tiers. Le tableau de suivi des opérations pour compte de tiers retrace Ce type d'opérations. La présentation de ce tableau est donc obligatoire pour tout établissement effectuant de telles opérations.

Sont notamment concernées :

- ✓ les opérations relatives à la TVA collectée et déductible, strictement imputées sur des comptes de tiers,
- ✓ les opérations concernant les dispositifs d'intervention gérés par l'organisme sur financement de l'État et qualifiés de « transparents »,
- ✓ les conventions de mandat mises en œuvre par l'organisme mandataire.

L'absence de marge de manœuvre de l'organisme sur de telles opérations justifie leur exclusion du tableau des autorisations et du solde budgétaire (tableau I).

En cas de non égalité sur un exercice entre les encaissements et décaissements liées à ces opérations, celles-ci contribuent à la variation de trésorerie de l'organisme et doivent donc figurer sur une ligne dédiée du tableau d'équilibre financier (ligne « opérations au nom et pour le compte de tiers » des colonnes « financements » et « besoins » du tableau)

Rappel

Les dispositifs d'intervention dits « transparents » répondent aux trois critères cumulatifs suivants :

- intervention de trois acteurs dans la procédure : l'Etat, l'opérateur et le bénéficiaire final ;
- l'opérateur ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision, qu'il prenne l'engagement au nom de l'Etat, ou qu'il n'intervienne qu'en qualité de payeur ;
- le financement de ces dispositifs est assuré en tout ou partie par l'Etat, au moyen de dépenses de transferts indirects (titre 6 du budget de l'Etat).

2. Les opérations budgétaires gérées par l'organisme pour son compte propre

L'organisme utilise certains comptes de tiers (fournisseurs, clients…) afin d'effectuer un suivi des opérations budgétaires qu'il gère pour son compte propre. Ces comptes de tiers correspondent à la contrepartie des comptes de charges et produits ou d'immobilisations qui vont impacter le résultat ou l'actif de l'organisme.

Cette catégorie d'opération sur comptes de tiers est budgétaire dès lors qu'elle intervient en contrepartie d'un mouvement des disponibilités de l'organisme. Elle donnera alors lieu à la consommation de crédits de paiement en comptabilité budgétaire.

Ces opérations sont portées au tableau I du GBCP (tableau des autorisations en AE, CP, recettes et solde budgétaire). En dépenses, elles sont réparties entre trois ou quatre enveloppes limitatives en personnel, fonctionnement, investissement et, le cas échéant, intervention. En recettes, elles sont réparties entre recettes fléchées et recettes globalisées.

La qualité du suivi de ces comptes de tiers en comptabilité générale détermine donc la qualité des informations produites dans les états de comptabilité budgétaire, et plus particulièrement dans le tableau I, que ce soit en exécution ou en prévision.

3. Les opérations non budgétaires gérées par l'organisme pour son compte propre

L'organisme utilise enfin certains comptes de tiers pour encaisser ou décaisser des fonds, sans pour autant que ces opérations n'appartiennent à la catégorie des opérations budgétaires ou des opérations au nom et pour le compte de tiers. Il s'agit d'opérations qui sont gérées pour le compte propre de l'organisme, mais qui n'ont aucun impact budgétaire.

Ces opérations sont ainsi exclue du tableau I (tableau des autorisations et du solde budgétaire) et figurent dans une ligne dédiée du tableau II (tableau d'équilibre financier) : « autres encaissements sur comptes de tiers » et « autres décaissements sur comptes de tiers » des colonnes « financements » et « besoins ».

A titre d'exemple, l'utilisation de comptes de tiers pour enregistrer les opérations suivantes, qui génèrent un flux financier entrant ou sortant, appartiennent à cette catégorie :
- créances sur cessions de valeurs mobilières de placement ;
- dettes sur acquisition de valeurs mobilières de placement ;
- recettes à classer ;
- toute autre opération générant un flux financier entrant ou sortant gérée uniquement en compte de tiers par l'organisme pour son propre compte.

4. Les opérations mixtes (opérations liées à l'encaissement et au reversement de la taxe sur la valeur ajoutée – TVA)

Certaines opérations visant à solder des comptes de tiers (fournisseurs, clients…) peuvent être mixtes. Elles sont en partie des opérations budgétaires gérées par l'organisme pour son compte propre, et en partie des opérations gérées par l'organisme au nom et pour le compte de tiers. C'est le cas par exemple lorsqu'un compte fournisseur qui porte une partie de TVA versée par l'organisme est soldé (cf. exemple ci-dessous).

Une même opération sur compte de tiers donnant lieu à un flux financier entrant ou sortant pourra ainsi être portée :
- sur le tableau des autorisations et du solde budgétaire pour la part budgétaire de l'opération ;

- sur le tableau d'équilibre financier pour la part relevant de l'opération de trésorerie au nom et pour le compte de tiers ».

Les systèmes d'information des organismes devront être en mesure d'identifier, à travers un axe d'analyse dédié, la part relevant de l'opération budgétaire de la part relevant de l'opération de trésorerie au nom et pour le compte de tiers.

Dans l'exemple ci-dessous, l'écriture de mise en paiement solde une dette fournisseur de 100 ; mais cette opération est en réalité composée :
- d'une opération de trésorerie budgétaire pour 90 ;
- d'une opération de trésorerie au nom et pour compte de tiers (collecte de TVA déductible)

Débit 6xx charge	90		Crédit 401 Fournisseur	100	Ecriture de prise en charge de l'ordre de payer
Débit 445XX TVA déductible	10				
Débit 401 Fournisseur - dont opération de trésorerie budgétaire - dont opération de trésorerie pour compte de tiers	100 90 10		Crédit 5xx - dont opération de trésorerie budgétaire - dont opération de trésorerie pour compte de tiers	100 90 10	Ecriture de mise en paiement

DOCUMENT DE TRAVAIL V0

Extrait M9	M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS									
40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES									
401 - Fournisseurs									
4011 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services (M9-3 et M9-5)		X	X	D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4011/C4017 pour RG et oppositions) budgétaire en crédit pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D⁻)	N	
4011- Fournisseurs - Exercice précédent	X			D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4011/C4017 pour RG et oppositions) budgétaire en crédit seulement pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D⁻)	N	
4012 - Fournisseurs - Exercice courant	X			D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4012/C4017 pour RG et oppositions et D4012/C4011 à l'ouv ex) budgétaire en crédit seulement pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D⁻)	N	
4017 - Retenues de garanties et oppositions	X	X	X	D		Dt	budgétaire en débit	N	
403 - Fournisseurs - Effets à payer	X	X	X	D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D403/C4017 pour RG et oppositions) budgétaire en crédit pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D-)	N	
404 - Fournisseurs d'immobilisations									
4041- Fournisseurs - achats d'immobilisations (M9-3 et M9-5)		X	X	D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4041/C4017 pour RG et oppositions ou D4041/C237 ou 238 pour avances et acomptes versés sur immo) budgétaire en crédit pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D-)	N	
4041- Fournisseurs - Exercice précédent	X			D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4041/C4017 pour RG et oppositions ou D4041/C237 ou 238 pour avances et acomptes versés sur immo) budgétaire en crédit seulement pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D-)	N	
4042 - Fournisseurs d'immobilisation - Exercice courant	X			D/D⁻	N	Dt/Ct	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D4042/C4017 pour RG et oppositions ou D4042/C237 ou 238 pour avances et acomptes versés sur immo, et D4012/C4011 à l'ouv ex) budgétaire en crédit seulement pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D-)	N	
4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions	X	X	X	D		Dt	budgétaire en débit		
405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer	X	X	X	D/D⁻	N	Dt	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D405/C4047 pour RG et oppositions) budgétaire en crédit pour les retours de marchandises et RRR obtenus hors facture faisant l'objet d'un ordre de reversement = moindre dépense (D-)	N	
408 - Fournisseurs - Factures non parvenues	X			D	N	Dt	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D408/C4017ou4047 pour RG et oppositions ou contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4081 - Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations de services		X	X	D	N	Dt	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D408/C4017ou4047 pour RG et oppositions ou contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4084 - Fournisseurs - Achats d'immobilisations		X	X	D	N	Dt	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D408/C4017ou4047 pour RG et oppositions ou contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4088 - Fournisseurs - Intérêts courus		X	X	D	N	Dt	budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D408/C4017ou4047 pour RG et oppositions ou contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
409 - Fournisseurs débiteurs									
4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes	X		X	D	O	Ct	budgétaire en débit	N	
40911 - Avances versées sur commandes		X		D	O	Ct	budgétaire en débit	N	
40912 - Acomptes versés sur commandes		X		D	O	Ct	budgétaire en débit	N	
4092 - Avances à l'UGAP	X	X		D/D⁻	O	Dt/Ct	budgétaire en débit budgétaire en crédit pour les excédents de provision reversés par l'UGAP = moindre dépense (D⁻)	N	
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériel à rendre	X	X	X		N		non budgétaire	N	
4097 - Fournisseurs - Autres avoirs									
40971 - Fournisseurs - Autres avoirs - Fournisseurs d'exploitation			X	D⁻	O/N	Ct	non budgétaire sauf si l'avoir ne peut être imputé sur une facture ultérieure et doit donc être encaissé (D5/4097 D-)	N	
40974 - Fournisseurs - Autres avoirs - Fournisseurs d'Immobilisations			X	D⁻	O/N	Ct	non budgétaire sauf si l'avoir ne peut être imputé sur une facture ultérieure et doit donc être encaissé (D5/4097 D-)	N	
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus	X	X		D⁻	O/N	Ct	non budgétaire sauf si l'avoir ne peut être imputé sur une facture ultérieure et doit donc être encaissé (D5/4098 D-)	N	
41 - CLIENTS, USAGERS ET COMPTES RATTACHES									
411 - Clients et usagers									
4111 - Clients - Exercices antérieurs (M9-1) 4111 - Clients (M9-3 et M9-5)	X	X	X	R			budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (annulation et réduction de recettes, acceptation de lettres de changes (D413), régul d'avances et acomptes reçus (D4191)	N	
4112 - Clients - Exercice courant	X			R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (annulation et réduction de recettes, acceptation de lettres de changes (D413), régul d'avances et acomptes reçus (D4191), D4111/C4112 ouv ex)	N	
4117 - Retenues de garantie	X	X	X	R			budgétaire en crédit		
412 - Étudiants	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (annulation et réduction de recettes, régul d'avances et acomptes reçus (D4192)	N	
413 - Clients - Effets à recevoir	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (frais bancaires et intérêts)	N	
416 - Clients douteux ou litigieux	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (admission en non valeur)	N	

DOCUMENT DE TRAVAIL V0

Extrait M9	M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
419 - Clients, usagers et étudiants créditeurs									
4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commande	X	X	X	R			budgétaire en crédit	N	
4192 - Étudiants - avances et acomptes reçus	X	X		R			budgétaire en crédit	N	
4196 - Clients - Dettes sur emballages et matériels consignés	X	X	X		N		non budgétaire	N	
4197 - Clients et étudiants - autres avoirs (M9-3) 4197 - Clients - autres avoirs (M9-5)		X	X	R¯	O/N	Dt	non budgétaire sauf si l'avoir ne peut être imputé sur une facture ultérieure et doit donc être restitué (D4197/C5) = moindre recette (R¯)	N	
4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir	X	X	X	R¯	O/N	Dt	non budgétaire sauf si l'avoir ne peut être imputé sur une facture ultérieure et doit donc être restitué (D4198/C5) = moindre recette (R¯)	N	
42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES									
421 - Personnel - Rémunérations dues		X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, régul des avances et acomptes versés, comptabilisation des oppositions)	N	
4211 - Personnel - Rémunérations dues - Exercice précédent	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, régul des avances et acomptes versés, comptabilisation des oppositions)	N	
4212 - Personnel - Rémunérations dues - Exercice courant	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, régul des avances et acomptes versés, comptabilisation des oppositions, D4212/C4211 ouvex)	N	
422 - Oeuvres sociales	X	X	X	D			budgétaire en débit	N	
423 - Prêts consentis au personnel	X		X	D			budgétaire en débit	N	
424 - Participation des salariés aux résultats									
4246 - Réserve spéciale			X	D			budgétaire en débit	N	
4248 - Comptes courants			X	D			budgétaire en débit	N	
425 - Personnel - Avances et acomptes	X	X	X	D			budgétaire en débit	N	
426 - Personnel - Dépôt			X	D			budgétaire en débit	N	
427 - Personnel - Oppositions	X	X	X	D			budgétaire en débit	N	
428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir									
4282 - Dettes provisionnées pour congés payés	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4284 - Dettes provisionnées pour participation des salariés aux résultats			X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4286 - Autres charges à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4287 - Produits à recevoir	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de PàR)	N	
429 - Déficits et débets des comptables et régisseurs et redevables d'intérêts et condamnations pécuniaires									
4291 - Déficits constatés									
42911 - Comptables	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement du déficit par émission d'un ordre de versement (D4292) ou d'un arrêté de débet (D4294)	N	
42912 - Régisseurs	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement du déficit par émission d'un ordre de versement (D4292) ou d'un arrêté de débet (D4294)	N	
4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit			X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou émission d'un arrêté de débet (D4294)	N	
42921 - Comptables	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou émission d'un arrêté de débet (D4294)	N	
42922 - Régisseurs	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou émission d'un arrêté de débet (D4294)	N	
4294 - Débets émis par arrêté du ministre									
42941 - Comptables	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou admission en non valeur (D6714)	N	
42942 - Régisseurs	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou admission en non valeur (D6714)	N	
4295 - Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes			X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou admission en non valeur (D6714)	N	
42951 - Comptables	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou admission en non valeur (D6714)	N	
42952 - Régisseurs	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par décharge de responsabilité, remise gracieuse (D6716) ou admission en non valeur (D6714)	N	
4296 - Redevables d'intérêts sur débet			X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par remise gracieuse (D6717) ou admission en non valeur (D6714)	N	
42961 - Comptables	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par remise gracieuse (D6717) ou admission en non valeur (D6714)	N	
42962 - Régisseurs	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par remise gracieuse (D6717) ou admission en non valeur (D6714)	N	
4297 - Redevables des condamnations pécuniaires			X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par admission en non valeur (D6714)	N	
42971 - Comptables	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par admission en non valeur (D6714)	N	
42972 - Régisseurs	X	X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (apurement par admission en non valeur (D6714)	N	
43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX									

								DOCUMENT DE TRAVAIL V0		
	Extrait M9	M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
	43112 - Cotisation patronale - Exercice courant	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D43112/C43111 ouvex N)	N	
	4312 - Cotisation ouvrière (M9-1) 4312 - Contribution sociale généralisée (M9-3)		X		D			budgétaire en débit	N	
	43121 - Cotisation ouvrière - Exercice précédent	X			D			budgétaire en débit	N	
	43122 - Cotisation ouvrière - Exercice courant	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (par exemple, D43122/C43121 ouvex N)	N	
	4313 - Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)		X		D			budgétaire en débit	N	
437 - Autres organismes sociaux				X	D			budgétaire en débit	N	
	4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4373 - Contribution sociale généralisée (M9-1) 4373 - Caisses de retrait et de prévoyance (M9-3)	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4374 - IRCANTEC	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4375 - PREFON	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4376 - Autres mutuelles (M9-1) 4376 - Mutuelles (M9-3)	X	X		D			budgétaire en débit	N	
	4377 - ASSEDIC		X		D			budgétaire en débit	N	
	4378 - Divers	X	X		D			budgétaire en débit	N	
438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir										
	4382 - Charges sociales sur congés à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CâP)	N	
	4386 - Autres charges à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CâP)	N	
	4387 - Produits à recevoir	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de PâR ou régul par D421)	N	
44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES										
441 - État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir										
	4411 - Subventions d'Investissement	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (régul des avances reçues (D4419)	N	
	4417- Subventions d'exploitation	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (régul des avances reçues (D4419)	N	
	4418 - Subventions d'équilibre		X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (régul des avances reçues (D4419)	N	
	4419 - Avances sur subventions	X	X	X	R			budgétaire en crédit		
442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers								M9-5 : Le compte 442 est crédité des retenues effectuées par l'établissement pour le compte de l'Etat sur des sommes dues à des tiers par le débit de leurs comptes.		
	4424 - Obligataires			X	D	O	Dt	budgétaire ou non budgétaire (opération de trésorerie (pour compte de tiers)) selon que les sommes initialement dues aux tiers ont vocation à être des dépenses budgétaires (**!! conserver leur nature**) ou non	**O**	
	4425 - Associés			X	D	O	Dt	budgétaire ou non budgétaire (opération de trésorerie (pour compte de tiers)) selon que les sommes initialement dues aux tiers ont vocation à être des dépenses budgétaires (**!! conserver leur nature**) ou non	**O**	
443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux										
	4431 - Créances sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matiè	X	X	X		O	Ct	non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de l'État	**O**	
	(à subdiviser en fonction des collectivités publiques)		X							
	4432 - Créances sur l'Etat résultant des compensations des réductions de charges sociales		X		R			budgétaire en crédit		
	4435 - Opérations particulières avec l'ASP		X		R			budgétaire en crédit		
	44353 - Aide de l'État versée par l'ASP au titre des emplois-jeunes	X			R			budgétaire en crédit		
	44356 - Charges à payer sur CES	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CâP)		
	44357 - Produits à recevoir sur CES	X			R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de PâR)		
	4438 - Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage en matière de TVA (M9-1) 4438 - Intérêts courus sur créances figurant au compte 4431 (M9-3 et M9-5)	X	X	X	R			budgétaire en crédit		
444 – État - Impôts sur les bénéfices		X		X	D	O	Dt	budgétaire en débit **sauf pour accomptes et sauf** si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (utilisation de la créance résultant du report en arrière du déficit : D444/C699 prévu en M9-5)	N	Il s'agit d'une opération sur compte de tiers à traiter comme mouvement de trésorerie (mouvement de compte à justifier par une « demande de mouvement de trésorerie »), qui ne deviendra budgétaire qu'en fin d'année lors du calcul de la dette totale et du rattachement des décaissements à la DP qui en résultera)
	4441 - État – Créancdcarry-back		X		R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (utilisation en paiement d'IS (D4442 ou 4445)	N	
	4442 - État – Impôts sur les bénéfices – Acomptes		X		D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (paiement d'IS par utilisation des créances de carry-back (C4441)	N	
	4445 - Etat - Impôt sur les sociétés (organismes sans but lucratif)		X		D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (paiement d'IS par utilisation des créances de carry-back (C4441)	N	
445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires (TVA)										
	4452 - TVA due intra-communautaire	X	X	X		O	Dt	opération de trésorerie pour le compte de l'État en débit	**O**	
	4455 - TVA à décaisser	X	X			O/N	Dt	opération de trésorerie pour le compte de l'État en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (cf. compte 446)	**O**	
	44551 - TVA à décaisser			X		O/N	Dt	opération de trésorerie pour le compte de l'État en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (cf. compte 446)	**O**	
	44558 - Taxes assimilées à la TVA			X		O/N	Dt	opération de trésorerie pour le compte de l'État en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (cf. compte 446)		
44562 - TVA déductible										
44562 - TVA sur immobilisations				X		N		non budgétaire	**O**	
	445621 - TVA sur immobilisations - France	X	X			N		non budgétaire	**O**	
	445622 - TVA sur immobilisations intra-communautaire	X	X			N		non budgétaire	**O**	
	445623 - TVA sur immobilisations - Autres pays	X	X			N		non budgétaire	**O**	
44563 - TVA transférée par d'autres organismes				X		N		non budgétaire	**O**	
44566 - TVA sur autres biens et services				X		N		non budgétaire	**O**	

DOCUMENT DE TRAVAIL V0

Extrait M9	M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
44567 - Crédit de T.V.A. à reporter			X		N		non budgétaire	O	
445671 - sur achats - France	X	X			N		non budgétaire	O	
445672 - sur achats intra-communautaire	X	X			N		non budgétaire	O	
445673 - sur achats - Autres pays	X	X			N		non budgétaire	O	
44568 - Taxes assimilées à la TVA			X		N		non budgétaire	O	
4457 - TVA collectée par l'établissement	X	X			N		non budgétaire	O	
44571 - TVA collectée			X		N		non budgétaire	O	
44578 - Taxes assimilées à la TVA			X		N		non budgétaire	O	
4458 - TVA à régulariser ou en attente									
44581 - Acomptes - régime simplifié d'Imposition	X	X	X		N		non budgétaire	O	
44582 - Acomptes - régime du forfait			X		N		non budgétaire	O	
44583 - Remboursement dTVA demandé	X	X	X		N		non budgétaire	O	
44584 - TVA récupérée d'avance	X	X	X		N		non budgétaire	O	
44586 - TVA sur factures non parvenues		X	X		N		non budgétaire	O	
44587 - TVA sur factures à établir	X	X	X		N		non budgétaire	O	
446 - Obligations cautionnées			X	D	O	Dt	pour la part de TVA initialement à décaisser (montant initial du D44551/C446) : non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de l'État en débit ; pour la part des intérêts (montant initial du D6617/C446), dépense budgétaire en débit	O	
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés			X	D			budgétaire en débit	N	
4471- Contribution au remboursement de la dette sociale (M9-1) 4471- Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) (M9-3)	X			D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
44711- Taxe sur les salaires		X		D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
44718- Autres impôts, taxes et versements assimilés		X		D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
4473 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)		X		D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
4475 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)		X		D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
4477- Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)		X		D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés	X			D			budgétaire en débit	N	Même observation que pour impôt sur bénéfice si le fonctionnement est similaire
448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir									
4482 - Charges fiscales sur congés à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4486 - Charges à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
4487 - Produits à recevoir	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de PàR ou régul par D421)	N	
449 - État - Quotas d'émission à restituer à l'État		X			N		non budgétaire	N	
45 - GROUPE ET ASSOCIÉS									
451 - Groupe	X	X	X		O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie	N	Comptabilisation des fonds avancés par l'établissement à ses filiales ou mis à dispo de l'établissement par ses filiales A TITRE TEMPORAIRE (sinon, imputation aux comptes 17 ou 2671) opération de trésorerie mais non considérée comme opération au nom et pour le compte de tiers - à retracer au tableau d'équilibre financier
455 - Associés - Compte courant		X		D	O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie, sauf pour la part des intérêts versés aux associés en débit (montant du compte 66 initialement débité)	N	Le compte 455 enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés TEMPORAIREMENT à la disposition de l'entité par les associés. opération de trésorerie mais non considérée comme opération au nom et pour le compte de tiers - à retracer au tableau d'équilibre financier
4551 - Principal			X		O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie	N	
4558 - Intérêts courus			X	D			budgétaire en débit	N	
456 - Associés - Opérations sur le capital									
4561 - Associés - Comptes d'apport en société									
45611 - Apports en nature			X		N		non budgétaire	N	
45615 - Apports en numéraire			X	R			budgétaire en crédit (sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5)	N	
4562 - Apporteurs - Capital appelé, non versé									
45621 - Actionnaires - Capital souscrit et appelé, non versé			X	R			budgétaire en crédit (sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5)	N	
45625 - Actionnaires - Capital appelé, non versé			X	R			budgétaire en crédit (sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5)	N	
4563 - Associés - Versements reçus sur augmentation de capital			X	R	O	Ct	budgétaire en débit (D4563/C10 lorsque l'augmentation devient effective) ; non budgétaire - opération de trésorerie en crédit lors du D5/C4563 (encaissement non encore budgétaire)	N	principe de prudence sur l'encaissement
4564 - Associés - Versements anticipés			X	R	O	Ct	budgétaire en débit (D4564/C10 au fur et à mesure des appels successifs du capital) ; non budgétaire - opération de trésorerie en crédit lors du D5/C4564 (encaissement non encore budgétaire)	N	principe de prudence sur l'encaissement
4566 - Actionnaires défaillants			X		N		non budgétaire	N	
4567 - Associés - Capital à rembourser			X	D			budgétaire en débit	N	
457 Associés - Dividendes à payer			X	D			budgétaire en débit	N	
458 - Associés - Opérations faites en commun et en GIE	X	X		D			budgétaire en débit	N	
4581 - Associés - Opérations faites en commun et en GIE - Opérations courantes			X	D			budgétaire en débit	N	
4588 - Associés - Opérations faites en commun et en GIE - Intérêts courus			X	D			budgétaire en débit	N	
46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS									
462 - Créances sur cessions d'immobilisations	X	X	X	R			budgétaire en crédit		
463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer	X		X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (annulation de titre ou admission en non valeur)	N	

DOCUMENT DE TRAVAIL V0

Extrait M9		M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
	465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement	X	X	X		O	Ct	non budgétaire - opération de trésorerie (encaissement sur cession de VMP)	N	à retracer au tableau d'équilibre financier : autres encaissements / décaissements non budgétaires
466 - Autres comptes créditeurs										
	4661 - Ordres de dépenses à payer		X		D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (dépenses des comptables secondaires et régisseurs à vérifier ou autres dépenses à régulariser)	N	
	46611 - Mandats à payer - Exercice précédent	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5	N	
	46612 - Mandats à payer - Exercice courant	X			D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5	N	
	4663 - Virements à réimputer	X	X	X	D	O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie, sauf si le compte de contrepartie n'est pas un compte de classe 5 (= apurement de virement à réimputer par crédit du compte de tiers initial) => budgétaire : moindre dépense	N	à retracer au tableau d'équilibre financier : autres encaissements / décaissements non budgétaires
	4664 - Excédents de versement à rembourser	X	X	X	R	N		jamais budgétaire en crédit (encaissement ayant vocation à être reversé au tiers), non budgétaire en débit sauf si excédent imputé sur une facture ultérieure (C4xx), atteint par la prescription (C7), ou donnant lieu à réduction de recette budgétaire	N	
	4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger		X		D			budgétaire en débit		
	4667 - Oppositions	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (opposition soldée par un excédent à rembourser : D4667/C4664)	N	
	4668 - Avis de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)	X	X	X	D			budgétaire en débit		Compte qui a vocation à être supprimé
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs				X						
	4671 - Autres comptes créditeurs		X					A DETERMINER (contribution des organismes attendue)		aucune précision dans les commentaires des M9 quant à l'utilisation de ce compte
	46711 - Aides à la mobilité internationale	X	X			O	Dt/Ct	non budgétaire opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de tiers	**O**	
	46718 - Divers autres comptes créditeurs	X	X					A DETERMINER (contribution des organismes attendue)		aucune précision dans les commentaires des M9 quant à l'utilisation de ce compte
	4672 - Autres comptes débiteurs		X					A DETERMINER (contribution des organismes attendue)		aucune précision dans les commentaires des M9 quant à l'utilisation de ce compte
	4674 - Taxe d'apprentissage	X	X		R			jamais budgétaire en crédit (encaissement d'une recette dont l'acquisition définitive par l'organisme ne sera confirmée que lors de la réalisation de la dépense afférente), budgétaire en débit (le débit traduit l'utilisation du montant encaissé par la réalisation d'une dépense) = recette budgétaire	N	
468 - Divers - Charges à payer et produits à recevoir										
	4686 - Charges à payer	X	X	X	D	N		budgétaire en débit sauf si le compte de crédit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de CàP)	N	
	4687 - Produits à recevoir	X	X	X	R	N		budgétaire en crédit sauf si le compte de débit n'est pas un compte de classe 5 (contrepassation de l'écriture initiale de PàR)	N	
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE										
471 - Recettes à classer										
	4711 - Recettes des comptables supérieurs du Trésor à classer	X		X	R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	
	4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier	X	X	X	R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	principe de prudence (pas d'impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette)
4713 - Recettes perçues avant émission de titres		X		X	R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	
	47132 - Droits dscolarité et redevances au comptant		X		R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	principe de prudence (pas d'impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette)
	47138 - Autres		X		R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	principe de prudence (pas d'impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette)
	4715 - Recettes des régisseurs à vérifier	X	X	X	R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	principe de prudence (pas d'impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette)
	4718 - Autres recettes à classer	X	X	X	R	O	Dt/Ct	jamais budgétaire en crédit (encaissement dont l'acquisition à l'organisme reste à confirmer), budgétaire en débit sauf dans l'hypothèse où la contrepartie en crédit serait un compte 4664 ou de classe 5 (encaissement reversé car non acquis à l'organisme)	N	principe de prudence (pas d'impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette) Si l'encaissement doit finalement être reversé au tiers, on a 2 mouvements de caisse, de même montant, de sens inverse, sans impact budgétaire.
472 - Dépenses à classer et à régulariser										
	4721 - Dépenses payées avant ordonnancement	X	X	X	D	N		jamais budgétaire en crédit, budgétaire en débit	N	
	4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier	X	X	X	D	N		jamais budgétaire en crédit, budgétaire en débit	N	
	4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier	X	X	X	D	N		jamais budgétaire en crédit, budgétaire en débit	N	
	4728 - Autres dépenses à régulariser	X	X	X	D	N		budgétaire en débit	N	
	4729 - Dépenses dont le paiement est différé		X		D	N		budgétaire en débit	N	
473 - Recettes et dépenses à transférer										473 = comptes utilisés pour retracer provisoirement dans les écritures de l'EP les opérations que l'AC a exécutées pour le compte d'autres organismes
4731 - Recettes à transférer		X		X		O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de tiers	**O**	
	47311 - Sécurité socialétudiante		X			O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de tiers	**O**	
	47312 - Mutuelles		X			O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de tiers	**O**	

DOCUMENT DE TRAVAIL V0

Extrait M9		M9-1	M9-3	M9-5	En dépense (D) ou recette (R) si budgétaire	Si non budgétaire, opé de tréso (O/N)	En débit (Dt) et/ou en crédit (Ct) si trésorerie	Commentaires	Si trésorerie, intégration au tableau des opé pr cpte de 1/3 (O/N)	Observations
4735 - Dépenses à transférer		X	X	X		O	Dt/Ct	non budgétaire - opération de trésorerie faite au nom et pour le compte de tiers	**O**	
474 - Compte d'attente				X				A DETERMINER (contribution des organismes attendue)		commentaires M9 : compte dont l'utilisation est laissée libre pour permettre aux établissements d'enregistrer des informations qui ne peuvent l'être ailleurs
475 - Legs et donations en cours de réalisation (M9-3)			X		R	O	Dt/Ct	M9-3 (bien reçu en don ou leg par l'organisme qui a obligation de le céder) : opération de trésorerie non budgétaire au fur et à mesure de la réalisation lorsque le compte 475 est mouvementé en contrepartie d'un compte de classe 5 ; budgétaire, pour le montant net des frais (solde du 475), quand la vente est totalement réalisée = D475/C75	N	principe de prudence (pas d'Impact sur le solde budgétaire tant que l'encaissement n'est pas rattaché à un titre de recette) ; dans l'attente, à retracer au tableau d'équilibre financier : autres encaissements / décaissements non budgétaires
475 - Compte d'attente (M9-5)				X				A DETERMINER (contribution des organismes attendue)		commentaires M9-5 : compte dont l'utilisation est laissée libre pour permettre aux établissements d'enregistrer des informations qui ne peuvent l'être ailleurs
476 - Différences de conversion sur opérations en devises - ACTIF										
	4761 - Diminution des créances	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4762 - Augmentation des dettes	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4768 - Différences compensées par couverture de change	X	X	X		N		non budgétaire	N	
477 - Différences de conversion sur opérations en devises - PASSIF										
	4771 - Augmentation des créances	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4772 - Diminution des dettes	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4778 - Différences compensées par couverture de change	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	478 - Autres comptes transitoires	X		X				non budgétaire		
48 - COMPTES DE RÉGULARISATION										
481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices										
	4816 - Frais d'émission des emprunts		X			N		non budgétaire	N	
486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)		X		X		N		non budgétaire	N	
	4861 - Exploitation		X			N		non budgétaire	N	
	4862 - Hors exploitation		X			N		non budgétaire	N	
487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)		X		X		N		non budgétaire	N	
	4871 - Exploitation		X			N		non budgétaire	N	
	4872 - Hors exploitation		X			N		non budgétaire	N	
488 - Comptes de répartition périodique des charges et des produits										
	4886 - Charges			X				non budgétaire	N	
	4887 - Produits			X				non budgétaire	N	
489 - Quotas d'émission alloués par l'État			X			N		non budgétaire	N	
49 - DÉPRÉCIATIONS DES COMPTES DE TIERS										
491 - Dépréciations des comptes de clients, usagers et étudiants		X		X		N		non budgétaire	N	
	4911 - Clients divers		X			N		non budgétaire	N	
	4912 - Étudiants		X			N		non budgétaire	N	
495 - Dépréciations des comptes du groupe et des associés										
	4951 - Comptes du groupe	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4955 - Comptes courants des associés		X	X		N		non budgétaire	N	
	4958 - Opérations faites en commun et en GIE	X	X	X		N		non budgétaire	N	
496 - Dépréciations des comptes de débiteurs divers										
	4962 - Créances sur cessions d'immobilisations	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4965 - Créances sur cessions d'valeurs mobilières de placement	X	X	X		N		non budgétaire	N	
	4967 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs (M9-1) 4967 - Autres comptes débiteurs (M9-3 et M9-5)	X	X	X		N		non budgétaire	N	

Fiche 6 - Les opérations spécifiques : leur articulation en trésorerie, en comptabilité budgétaire et en comptabilité générale

Dans la logique de la LOLF, le décret du 7 novembre 2012 introduit la séparation de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale (art 56 et 58) et l'article 43 du décret définit ce que sont les opérations de trésorerie.

Dès lors, la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire poursuivent des objectifs distincts mais leur lecture conjointe permet des éclairages complémentaires sur la situation budgétaire et financière des organismes :

- La comptabilité générale fournit une image fidèle du résultat et de la situation financière et patrimoniale d'un organisme en application du principe de constatation des droits et obligations.
- La comptabilité budgétaire retrace l'autorisation budgétaire et rend compte de son exécution en enregistrant l'ouverture puis la consommation des autorisations d'engager, de payer, et des autorisations d'emplois, ainsi que les recettes autorisées.

S'appuyant sur des données identiques, elles sont complémentaires et doivent être en cohérence.

Par cohérence, il faut entendre la capacité à expliquer les différences constatées du fait des règles spécifiques à chaque environnement, et si possible, les retracer dans les outils informatiques.

Les engagements consommant les autorisations d'engagement sans impacter la comptabilité budgétaire des crédits de paiement, il n'est donc pas établi d'articulation des opérations spécifiques avec la comptabilité des AE.

En tant que comptabilité d'exercice, la comptabilité générale est impactée par la constatation des droits et obligations avec rattachement à l'exercice au cours duquel est né le droit, l'obligation ou le risque, indépendamment des éventuels flux financiers associés.

La comptabilité budgétaire des crédits de paiement qui repose sur le principe de caisse est impactée par les opérations de décaissement / encaissement. De ce fait, il est également nécessaire d'analyser et de garantir la cohérence par rapport à la trésorerie.

Les principales causes de différence entre opérations de trésorerie, comptabilité budgétaire et comptabilité générale sont de deux ordres :

- soit le rattachement de l'opération à des exercices différents,
- soit des opérations purement comptables qui ne sont associées à aucun mouvement budgétaire et /ou de trésorerie.

La présente fiche a donc pour objet de lister ces opérations qualifiées de « spécifiques » pour analyser ces différences et déterminer les règles de gestion permettant de les retracer dans les outils informatiques.

	impact en comptabilité générale	impact en trésorerie	impact en comptabilité budgétaire	PRECISIONS
	OPERATIONS DE FIN D'EXERCICE			
CHARGES A PAYER	**en N :** oui débit du compte de classe 2 ou de classe 6 concerné crédit du compte de classe 4 concerné (1) **en N+1** oui contrepassation (extourne)	**en N :** non **en N+1** oui lors du décaissement	**en N :** non **en N+1** oui consommations des CP = lors du décaissement *voir NOTA 1*	**Nota 1 :** validée par la DGFIP : La comptabilité budgétaire est impactée au moment de l'écriture en comptabilité générale sur le compte de classe 5 - Reste à préciser par la DGFIP le traitement dans le cas des dépenses sans ordonnancement préalable.
PRODUITS A RECEVOIR	**en N :** oui débit du compte de classe 4 concerné (1) crédit du compte de classe 7 concerné **en N+1** oui contrepassation (extourne)	**en N :** non **en N+1** oui lors de l'encaissement	**en N :** non **en N+1** oui comptabilisation budgétaire de la recette lors de son encaissement *voir NOTA 2*	**Nota 2 :** l'encaissement étant lié à la passation de l'écriture en compte de classe 5
CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	**en N :** oui débit du compte de classe 4 concerné (1) crédit du compte de classe 6 concerné **en N+1** oui contrepassation (extourne)	**en N :** oui lors du décaissement **en N+1** non	**en N :** oui consommations des CP = lors du décaissement *voir NOTA 1* **en N+1** non	
PRODUITS CONSTATES D'AVANCE	**en N :** oui débit du compte de la classe 7 concerné crédit du de classe 4 concerné **en N+1** oui contrepassation (extourne)	**en N :** oui lors de l'encaissement **en N+1** non	**en N :** oui comptabilisation budgétaire de la recette lors de son encaissement *voir NOTA 2* **en N+1** non	
AMORTISSEMENT des immobilisations **REPRISE au résultat des financements externes de l'actif** **DOTATION AUX PROVISIONS ET DEPRECIATIONS et reprises associées**	**en N :** comptes impactés, notamment : oui c/ 681, 686, 687, 777, 781, 787… c/ 1041, 1049, 1341, 1349…	**en N :** non	**en N :** non	
VARIATION DES STOCKS	**en N :** oui comptes impactés : c/ 603 (ou classe 3) et c/ 713 (ou classe 3) soldés l'un par l'autre	**en N :** non	**en N :** non	
PRODUCTION IMMOBILISEE	**en N :** oui comptes impactés : classe 2 et c/ 72 soldés l'un par l'autre	**en N :** non	**en N :** non	

	impact en comptabilité générale	impact en trésorerie	impact en comptabilité budgétaire	PRECISIONS
	AUTRES OPERATIONS (en exercice N)			
FACTURATION INTERNE *Ventes et prestations internes entre différentes entités d'un même établissement.*	**en N :** oui **Dépenses** soit débit du c/ 186 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (charges) » crédit du c/ 181 « Compte de liaison des établissements » soit débit du compte de classe 6 spécifique crédit du compte 4 spécifique **Recettes :** soit débit du c/ 181 « Compte de liaison des établissements » crédit du / 187 « Biens et prestations de services échangés entre établissements (produits) » soit débit du compte de classe 4 spécifique crédit du compte 7 spécifique	**en N :** non	**en N :** ? *voir NOTA 3*	**NOTA 3 :** Un travail d'analyse spécifique reste à conduire sur le point du traitement de la facturation interne et, en lien avec cette question, une réflexion est également à conduire sur la construction et l'exécution d'un budget propre intégré (BPI) en mode GBCP
SORTIES / CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	**en N :**	**en N :**	**en N :**	
1/Sortie de l'actif	oui débit du compte de classe 6 (c/ 675) et de classe 2 (c/28) et crédit du compte de classe 2 (c/21)	non	non	
Et en cas de cession onéreuse : **2/ Enregistrement du produit de cession**	oui débit du compte de classe 4 (c/462) crédit du compte de classe 7 (c/775)	non	non	
3/ Encaissement du produit de cession	oui débit du compte de classe 5 crédit du compte de classe 4 (c/462)	oui lors de l'encaissement	oui comptabilisation budgétaire de la recette lors de son encaissement *voir NOTA 2*	
ADMISSION EN NON-VALEUR DE CREANCE	oui Débit du compte 6714 « Créances devenues irrecouvrables » crédit d'un compte de la classe 4 (selon le cas, c/ 411, 416, 429…)	non	non	selon validation DGFIP

	impact en comptabilité générale	impact en trésorerie	impact en comptabilité budgétaire	PRECISIONS
	AUTRES OPERATIONS (en exercice N)			
ANNULATION DE TITRE DE RECETTE				
titre non soldé				
- avant la clôture de l'exercice :	oui Débit du c/ de recette initialement crédité crédit du c/ de tiers (cl 4) initialement débité	non	non	
- après la clôture de l'exercice :	oui Débit du compte de classe 6 spécifique, selon la nature de la régularisation : - 6583 « Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices » - 6683 « Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » - 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » par crédit du c/ de tiers initialement débité (par exemple, c/ 4111 « Clients – Exercices antérieurs »)	non	non	selon validation DGFIP
titre soldé			*voir NOTA 4*	
- avant la clôture de l'exercice	◆ enregistrement de l'excédent : oui Débit du c/ de recette initialement crédité crédit du c/ de cl 4 (4664 excédent de versement) initialement débité			
	◆ décaissement : Débit du c/ de cl 4 (4664) par crédit du c/ de classe 5	oui lors du décaissement	oui consommations des CP = lors du décaissement	
- après la clôture de l'exercice :	◆ enregistrement de l'excédent : oui - Débit du compte de classe 6 spécifique, selon la nature de la régularisation : - 6583 « Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices » - 6683 « Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » - 67182 « Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs » par crédit du c/ de cl 4 (4664)			**NOTA 4 :** Le titre ayant été recouvré, il s'agit d'une opération budgétaire (lors de l'encaissement). L'annulation du titre conduit doncà un mouvement budgétaire, puisque donnant lieu à restitution des sommes perçues (= décaissement)
	◆ décaissement : Débit du c/ de cl 4 (4664) par crédit du c/ de classe 5	oui lors du décaissement	oui consommations des CP = lors du décaissement	
ANNULATION D'UNE CHARGE (non décaissée)				
Avant la clôture de l'exercice	oui Débit du compte de tiers initialement crédité (par exemple, c/ 4012 « Fournisseurs - Exercice courant ») crédit du compte de dépense initialement débité	non	non	
Après la clôture de l'exercice	oui Débit du compte de tiers initialement crédité (par exemple, c/ 4012 « Fournisseurs - Exercice courant ») crédit d'un des comptes suivants, selon la nature de la régularisation : - 7583 « Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs » - 7683 « Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs » - 77182 « Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs »	non	non	

	impact en comptabilité générale	impact en trésorerie	impact en comptabilité budgétaire	PRECISIONS
	AUTRES OPERATIONS (en exercice N)			
CONTRIBUTION EN NATURE AU FONCTIONNEMENT D'UN GIP, EFFECTUEE A TITRE GRATUIT	***Il s'agit de la mise à disposition d'un GIP, par ses membres, de personnels, de locaux, de fluides (eau, chauffage) et de matériels, effectuées sans contrepartie financière*** ***Dans une telle hypothèse, l'établissement doit constater un produit (recette issue de la mise à disposition) et une charge (dépense liée à la contribution au fonctionnement du GIP) : cf. M91, Tome 1, Titre 4, pp. 24-25***			
Dépenses :	**oui** Débit du compte 6715 « Subventions accordées » crédit du compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs »	non	non	
Recettes :	Débit du compte 467 « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » crédit d'un des comptes suivants, selon le cas : - 7083 « Locations diverses » - 7084 « Mise à disposition de personnel facturée » - 7088 « Autres produits des activités annexes » - 752 « Revenus des immeubles non affectés à l'activité professionnelle »			
ECRITURE DE COMPENSATION (Créance et dette donnant lieu à compensation légale)	***Opérations mettant l'établissement en relation avec le même tiers, en dépense et en recette : l'établissement a, envers le même tiers, à la fois une créance et une dette.*** ***==> Possibilité de mettre en œuvre la compensation légale entre créance et dette, soldant l'une par l'autre sans flux réel de trésorerie (principe de non-compensation entre charges et produits : les opérations de dépense et de recette doivent être constatées).*** ***La compensation est effectuée au niveau de la classe 4 par le comptable***			
	oui	**oui** si solde positif résultant de la compensation	**oui** *voir NOTA 5*	**NOTA 5 :** selon validation DB-DGFiP, inscription en comptabilité budgétaire de la totalité de la dépense correspondant à la dette et de la totalité de la recette correspondant à la créance
DONS ET LEGS EN NATURE	**oui** débit du compte de classe 2 crédit du compte de classe 10	non	non	selon validation DGFIP
OPERATIONS POUR COMPTE DE TIERS *dont TVA*	**oui**	**oui**	non	

	impact en comptabilité générale	impact en trésorerie	impact en comptabilité budgétaire	PRECISIONS
	MODE DE COMPTABILISATION PARTICULIER			
ECRITURE D'IMPUTATION PROVISOIRE				
	en N :	**en N :**	**en N :**	
Au moment de l'encaissement de la recette :	oui *cf comptes 47 dans le tableau de la liste des comptes de tiers*	oui	non pas d'impact budgétaire au moment de l'encaissement, l'impact en comptabilité budgétaire n'intervient qu'au moment de l'imputation définitive en comptabilité générale	
Au moment du décaissement de dépense :	oui *cf comptes 47 dans le tableau de la liste des comptes de tiers*	oui	non pas d'impact budgétaire au moment du décaissement, l'impact en comptabilité budgétaire n'intervient qu'au moment de l'imputation définitive en comptabilité générale	
En principe les comptes d'imputation provisoires doivent être soldés pour la clôture de l'exercice.				
Si, exceptionnellement cela n'est pas le cas en fin d'exercice N, ***le solde de l'opération se traduira ultérieurement*** *par :*				
	en N+1 ou au-delà	**en N+1 ou au-delà**	**en N+1 ou au-delà**	
Recettes : et **Dépenses :**	oui	non	oui	