

Repère OP@LE

01/02/2023

Compte financier et états financiers OP@LE

Comptabilité

Compte financier et états financiers

Le [décret 2020-939 du 29 juillet 2020](#) modifiant l'organisation financière des établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale, de la jeunesse et des sports a apporté des changements à l'[article R. 421-77](#) du code de l'éducation pour prendre en compte les processus dématérialisés générés du PGI OP@LE.

Les comptables publics principaux procèdent à la production des comptes à la clôture de chaque exercice. Les comptes financiers sont établis et arrêtés par le comptable public en fonctions à la date à laquelle ils sont produits.

L'[Ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022](#) relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics a mis fin à l'obligation relative à la transmission du compte financier au juge des comptes et au service d'apurement administratif.

L'[article R. 421-77](#) du code de l'éducation a été modifié par le décret n°2022-1605 pour préciser que « *L'agent comptable produit, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget, le compte financier et les pièces annexes avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice.* »



Cet arrêté est à venir.

Si le calendrier de présentation du compte au conseil d'administration et de transmission du compte aux autorités reste inchangé, certaines modalités évoluent du fait de la dématérialisation et du principe de quérabilité. Les comptes financiers OP@LE sont déposés sur un infocentre mis à disposition des EPLE par la DGFIP.

L'[instruction M9-6](#) OP@LE de décembre 2020, dans son tome 4 le compte financier, précise ces modalités.

Vous trouverez dans ce document un éclairage permettant de mieux comprendre les évolutions induites par l'instruction M9-6 OP@LE et le rôle fondamental joué par l'agent comptable dans la valorisation des informations financières.

Avertissement aux lecteurs

Les textes reproduits dans le document sont principalement issus de l'instruction M9-6, de ses annexes ou de documents élaborés lors de la mise en œuvre du nouveau système d'information des établissements publics locaux d'enseignement OP@LE.

Simple instrument de travail, ce " repère OP@LE " n'est en aucun cas opposable en l'état. Seuls les textes officiels, qu'il convient de consulter, le sont.

Sommaire

[Le compte financier OP@LE](#)

[Le contenu du compte financier avec OP@LE](#)

[L'analyse financière et la valorisation des informations financières du compte financier](#)

[Les états financiers](#)

[Le compte de résultat](#)

[La capacité d'autofinancement](#)

[Le bilan et ses indicateurs](#)

[Les indicateurs du bilan fonctionnel](#)

[Le fonds de roulement net global](#)

[Le besoin en fonds de roulement](#)

[La trésorerie](#)

[Les autres indicateurs financiers](#)

[Les jours de fonds de roulement](#)

[Les jours de trésorerie](#)

[Le taux moyen de charges à payer](#)

[Le taux moyen de recouvrement](#)

[Le compte rendu de gestion de l'ordonnateur](#)

[L'annexe](#)

[Le plan de l'annexe des EPLE](#)

Partie I : [Les faits caractéristiques de l'exercice et les modifications apportées](#)

Partie II : [Les principes, règles et méthodes comptables applicables](#)

[1. Principes et méthodes d'évaluation](#)

[2. Comparabilité des comptes](#)

- [Changement de méthodes comptables](#)

- [Changement d'estimations comptables](#)
- [Corrections d'erreurs](#)

Partie III : [Notes relatives aux postes de bilan](#)

[1. Actif immobilisé](#)

[2. Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé](#)

- [Les amortissements](#)
- [Les dépréciations](#)

[3. Stocks et en-cours](#)

[4. Créances](#)

[5. Financements reçus](#)

[6. Provisions](#)

[7. Dettes](#)

Partie IV : [Notes relatives aux postes du compte de résultat](#)

[1. Produits de fonctionnement et produits financiers](#)

[2. Charges de fonctionnement et charges financières](#)

[3. Charges d'intervention](#)

Partie V : [Autres informations](#)

[1. Événements postérieurs à la clôture](#)


[2. Engagements hors bilan](#)

[3. Effectifs](#)


Le compte financier OP@LE

L'obligation de produire les comptes

Les comptables publics sont tenus de produire annuellement les comptes des établissements publics locaux d'enseignement dont ils assurent la gestion ([article 52](#) du décret [n° 2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique) et de conserver les pièces justificatives jusqu'au 31 décembre inclus de la cinquième année suivant la date d'exécution de l'opération qu'elles justifient. Un arrêté du ministre chargé du budget en fixe les modalités ([article R.421-77](#) du code de l'éducation).

 **L'obligation de produire un compte a pour fondement indiscutable et suffisant le fait d'avoir été en fonction pendant toute la durée ou à la fin de la durée du ou des exercices en cause.**

Le juge des comptes a la possibilité de condamner un comptable à une amende s'il produit avec retard ou ne produit pas son compte de gestion ou financier ([article L131-13](#) du code des juridictions financières). Le maximum de cette amende ne pourra pas excéder un mois de rémunération ([article L131-16](#) du code des juridictions financières).

 **En cas de non-respect de cette obligation, un commis d'office peut être désigné afin de rendre les comptes en lieu et place du comptable défaillant.**

Le visa de l'ordonnateur

Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que le montant des ordres de dépenses et des ordres de recettes est conforme à ses écritures. Il est accompagné d'un rapport de gestion rédigé par l'ordonnateur.

OP@LE

Le [décret 2020-939 du 29 juillet 2020](#) modifiant l'organisation financière des établissements publics locaux d'enseignement relevant du ministère de l'éducation nationale, de la jeunesse et des sports a apporté des changements à l'[article R. 421-77](#) du code de l'éducation pour prendre en compte la dématérialisation des processus générés dans le nouveau PGI des EPLE OP@LE.

L'[instruction M9-6](#) OP@LE, dans son tome 4 le compte financier, précise ces modalités.

Si le calendrier de présentation du compte au conseil d'administration et de transmission du compte aux autorités est resté inchangé, certaines modalités évoluent du fait de la dématérialisation et du principe de quérabilité.

Le calendrier

Les dates	
Avant le 30 avril	Arrêt du compte financier par le conseil d'administration après avoir entendu l'agent comptable ou son représentant
Trente jours suivant son adoption	Transmission à la collectivité territoriale de rattachement et au recteur d'académie
Avant le 30 juin	Production du compte financier et des pièces annexes selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget

L'arrêt du compte financier par le conseil d'administration

Avant l'expiration du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice, le conseil d'administration arrête le compte financier après avoir entendu l'agent comptable ou son représentant et affecte le résultat. L'arrêt du compte financier donne lieu à deux délibérations qui seront saisies dans Dem'Act : l'acte d'adoption du compte financier et l'acte d'affectation du résultat. Le conseil d'administration peut émettre des réserves.

Si l'établissement souhaite regrouper les comptes de réserves existants dans le seul compte de réserves communes, compte 10681 - Réserves communes, il faudra, pour ce faire, informer les membres du conseil d'administration lors de la présentation du résultat du compte financier 2022 de ce regroupement et soumettre aux voix l'affectation du résultat du service général et du ou des services spéciaux au seul compte de réserve 10681. Les bilans de sortie 2022 des comptes 10681, 10684 et 10687 seront fusionnés en bilan d'entrée unique au 10681. Un état de concordance de reprise de soldes sera joint au compte financier.

La transmission aux autorités de contrôle

Dans les trente jours suivant son adoption jours qui suivent son arrêt par le conseil d'administration, le compte financier, accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration consignées dans un procès-verbal de délibération et de celles de l'agent comptable, est transmis à la collectivité de rattachement et à l'autorité académique. Les délibérations sont ainsi exécutoires de plein droit à compter de cette transmission. La transmission à l'autorités académique s'effectue par l'intermédiaire de l'application Dém'Act conformément à l'[article R.421-78-1](#) du code de l'éducation.

La transmission du compte financier et des pièces annexes nécessaires au juge du compte et au pôle national d'apurement administratif

Cette transmission du compte financier est supprimée par l'[Ordonnance n° 2022-408 du 23 mars 2022](#) relative au régime de responsabilité financière des gestionnaires publics.

La production et la conservation du compte financier et des pièces justificatives

L'agent comptable produit annuellement, selon des modalités fixées par arrêté du ministre chargé du budget, le compte financier et les pièces annexes avant l'expiration du sixième mois suivant la clôture de l'exercice ([article R.421-77](#) du code de l'éducation).



Cet arrêté est à venir.

Les comptes sont conformes aux principes d'exhaustivité, d'intangibilité et d'intégrité.

L'agent comptable organise la conservation des comptes et des pièces justificatives afférentes jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la date d'exécution de l'opération qu'elles justifient.

Les articles [R131-2](#) et [R131-2-1](#) du code des juridictions financières reconnaissent l'accès aux comptes. Ces comptes, ainsi que les pièces justificatives afférentes, sont rendus accessibles aux juridictions financières dans des conditions leur permettant d'exercer leurs missions, y compris en dehors de la notification de contrôles.

Le principe de quérabilité

Le principe de quérabilité défini à l'[article 199](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) est mis en œuvre : l'établissement s'assure de la conservation des pièces justificatives jusqu'au 31 décembre inclus de la cinquième année suivant la date d'exécution de l'opération qu'elles justifient ([article 52](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012).

Les comptes et pièces justificatives sont accessibles sur une plateforme d'archivage électronique, sur une application informatique ou, à défaut, sur support papier (articles [R131-2](#) et [R131-2-1](#) du code des juridictions financières).

Lorsque les comptes et pièces justificatives accessibles sur support papier sont transmis à la Cour des comptes ou aux chambres régionales et territoriales des comptes pour l'exercice de leurs missions, la responsabilité de leur conservation incombe à ces derniers.

La communication des pièces justificatives détenues par la Cour des comptes ou une chambre régionale et territoriale des comptes peut être demandée au secrétariat de la juridiction par les comptables, le représentant légal de la collectivité ou de l'établissement public ou les juridictions de l'ordre administratif ou judiciaire. Cette communication est effectuée soit sur place, soit par envoi dématérialisé, soit, à défaut, par envoi sur support papier.

[Retour sommaire](#)

Le contenu du compte financier avec OP@LE

À la fin de chaque exercice, l'agent comptable en fonction prépare le compte financier de l'établissement pour l'exercice écoulé. Son contenu du compte financier est défini par l'[article R. 421-77](#) du code de l'éducation modifié par le [décret 2020-939 du 29 juillet 2020](#) et précisé au paragraphe 4.3 de l'[instruction M9-6](#) OP@LE.



Le compte financier comprend des pièces obligatoires.

Pièces obligatoires	Objet	À noter
La balance générale des comptes du grand livre	Reprend les opérations de l'exercice et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie.	
Le développement des dépenses budgétaires, retracées par service	Pour chacune de ces lignes budgétaires sont indiqués les crédits ouverts, le montant brut de la dépense, les annulations ou réductions de dépenses et les montants nets. Les écarts entre les prévisions et l'exécution sont présentés par service budgétaire.	Document produit pour le CA mais transmis sur demande aux autorités de contrôle
Le développement des recettes budgétaires retracées par service	Pour chacun de ces services sont indiqués le montant brut des recettes, les annulations et réductions de recettes, le montant net. Les recettes sont rapprochées des prévisions budgétaires.	Document produit pour le CA mais transmis sur demande aux autorités de contrôle
Les états financiers	Comprend le compte de résultat, le bilan et l'annexe.	L'annexe
Le tableau récapitulatif de l'exécution du budget	Reprend en deux sections l'ensemble des charges et des produits afin de dégager le résultat de la section de fonctionnement et la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance d'autofinancement) ainsi que le total des dépenses et recettes budgétaires de la section des opérations en capital qui après introduction de la CAF (ou IAF) permet le calcul de la variation du fonds de roulement.	
Les indicateurs d'analyse financière présentés sur cinq ans	Fonds de roulement, Besoin de fonds de roulement, Trésorerie,	

	Nombre de jours de fonds de roulement, Nombre de jours de trésorerie, Taux moyen de charges à payer Taux de non recouvrement.	
La balance des comptes des valeurs inactives		
Le compte rendu de gestion de l'ordonnateur	Le compte rendu de gestion de l'ordonnateur auquel sera joint l'état des consommations afférentes aux concessions de logements.	L'état des consommations afférentes aux concessions de logements
La délibération du conseil d'administration		
Le budget et les décisions budgétaires modificatives		
Le procès-verbal de caisse et de portefeuille		
Le développement du solde des comptes		



Certaines pièces, le cas échéant, seront également à joindre.

Éléments possibles le cas échéant	
Le (s) dossier(s) de réquisition ;	
Le plan de contrôle hiérarchisé des dépenses ;	
La convention de contrôle allégé en partenariat ;	
La copie des rapports d'audit financiers et comptables notifiés au cours de l'exercice.	



Pièces à joindre en cas de changement d'agent comptable.

Éléments en cas de changement de l'agent comptable	
Le procès-verbal de remise de service ;	
La balance générale des comptes du grand livre, établie au jour de la mutation ;	
La copie des réserves émises le cas échéant par le comptable entrant.	

[Retour sommaire](#)

L'analyse financière et la valorisation des informations financières du compte financier

L'agent comptable est l'acteur principal pour expliquer et valoriser les informations financières ; il doit apporter un éclairage sur la réalité de l'EPL à partir de données chiffrées (bilan, compte de résultat, annexe). La richesse des données du PGI OP@LE facilitera cette mission.

La comptabilité n'a pas seulement pour but de garder la trace des opérations réalisées par l'établissement. L'[article 53](#) du décret [n°2012-1246](#) du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précise que la comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant notamment de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice.

La Constitution du 4 octobre 1958, en son [article 47-2](#) inséré par la révision de 2008, pose le principe de la régularité, de la nécessité et de l'exactitude des comptes des administrations publiques.

Le respect de ces différents principes renforce in fine la qualité de l'information financière et patrimoniale, garante de la soutenabilité et de la pérennité de l'action des administrations publiques.

Lorsqu'on s'intéresse à ces dernières notions, la stricte observation des agrégats comptables ne permet en général pas de conclure.

Pour porter un jugement sur la santé financière de l'organisme et orienter ses choix de gouvernance pour l'avenir, on mènera une **analyse financière dynamique, fondée sur des notions et des indicateurs développés infra, et sur l'évolution comparée dans le temps de ces éléments.**

ANALYSE FINANCIERE

Evaluation de l'établissement, étude de sa situation patrimoniale, de sa structure (ratios), de ses résultats, de sa gestion, de son évolution.

➔ *Elle implique une attitude critique, constituant une aide à la décision.*

➔ *L'analyse financière peut également se définir comme un sous-produit du compte financier dont elle enrichit les données.*


La finalité de l'analyse financière pour un établissement public n'est pas identique à celle qui peut être définie dans une entreprise privée dont un des objectifs essentiels est de dégager un profit compte tenu de l'environnement concurrentiel dans lequel elle se situe.

Dans un organisme public, les missions de service public priment sur les préoccupations de rentabilité qui passent, de ce fait, au second plan. En outre, l'établissement n'a pas nécessairement la maîtrise de ses charges et de ses ressources. Son personnel est souvent placé sous un régime statutaire et ses immobilisations, dans leur totalité ou pour partie, ressortent du domaine public.

Cette approche sera relativisée en ce qui concerne certaines structures adossées à un établissement public, et notamment dans le cas des EPLE, lorsque l'analyse financière portera sur les activités de gestion de la formation continue. Le GRETA réalise en effet des prestations qu'il commercialise. Il s'autofinance par ses ventes et dispose d'une autonomie importante tant en ce qui concerne son personnel que son patrimoine.

En outre, le développement d'une culture commune d'analyse financière des structures, et plus particulièrement des établissements publics quelle que soit leur nature juridique, rend nécessaire et légitime une approche fondée sur des notions et des relations entre elles qui dépasse le cadre strict de la gestion financière et comptable de l'EPLE.

Bien sûr, tout en s'inspirant de techniques proches de celles du secteur privé, la méthode d'analyse financière proposée ci-après pour les établissements publics locaux d'enseignement tient compte, dans la définition de ses objectifs, des spécificités du secteur public.

 ***La valorisation des informations financières s'adresse en priorité aux membres du conseil d'administration, aux ordonnateurs, aux adjoints gestionnaires, et aux autorités de contrôle, mais les principaux acteurs en sont les agents comptables qui doivent mettre à profit cette nouvelle orientation de leurs missions pour reconsidérer leur rôle au sein des établissements.***

Un acteur principal : l'agent comptable

Tout d'abord, l'analyse des comptes annuels commentés par l'agent comptable en conseil d'administration, fondée sur le rapport de présentation du compte financier, constitue le premier élément indispensable de valorisation des informations financières car les écritures comptables et les documents de synthèse renseignent utilement sur l'activité, la structure financière et la rentabilité de l'établissement. L'assemblée peut alors vérifier que les opérations budgétaires ont été exécutées dans le cadre de l'autorisation donnée par le vote des différentes décisions budgétaires et selon les mêmes termes par l'ordonnateur et l'agent comptable.

Cependant, force est de constater que la lecture des documents financiers n'est pas toujours aisée pour les membres des conseils d'administration. Par exemple, le lien articulant le budget et son exécution, retracée dans le compte financier, peut ne pas apparaître clairement, les cadres étant différents.

Une adaptation de la présentation des documents financiers en facilitera la compréhension. Il sera alors possible d'opérer des rapprochements plus aisément entre le document voté en conseil d'administration et son exécution.

L'agent comptable doit donc pouvoir enrichir les connaissances financières de l'établissement, notamment par :

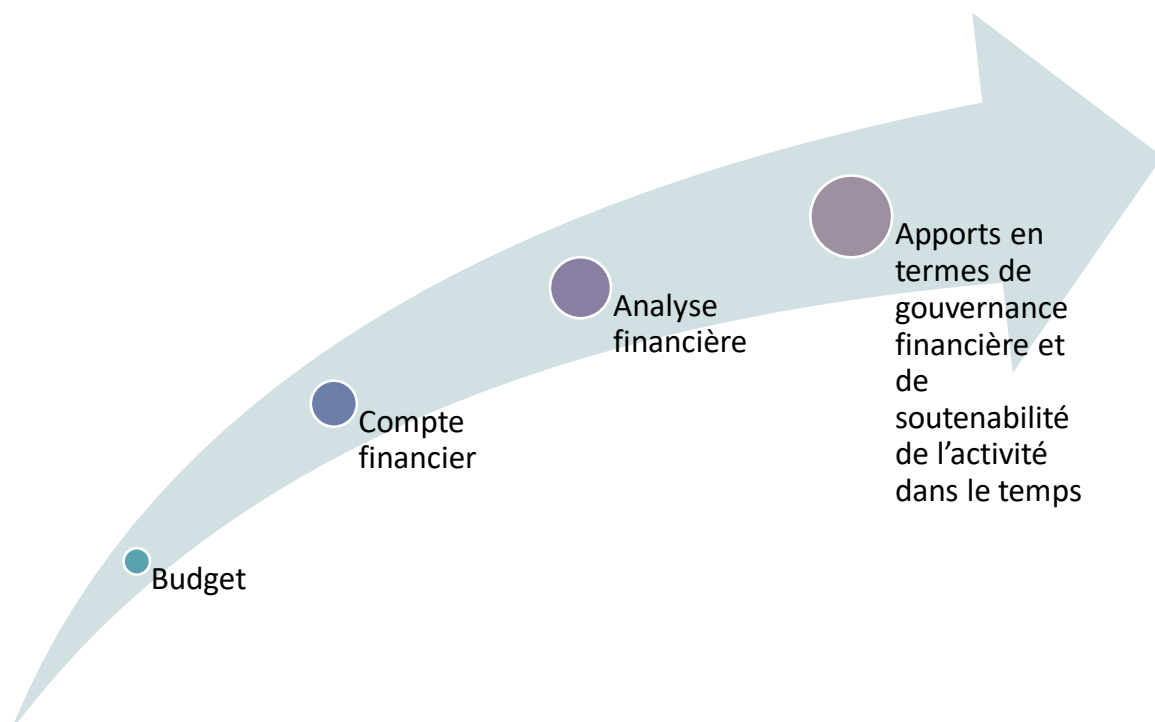
- La mise en perspective pluriannuelle de l'exécution budgétaire,
- L'émission de diagnostics sur les éventuelles insuffisances qui pourraient se révéler dans un domaine précis et l'alerte de l'ordonnateur sur les problèmes qui peuvent se poser concernant les grands équilibres du budget,
- Sa connaissance des éléments patrimoniaux, si toutefois il maîtrise cette information,
- L'analyse qu'il peut faire des restes à recouvrer et des autres comptes de tiers ainsi que de la situation de la trésorerie.

Ces états de synthèses adressés aux ordonnateurs et aux adjoints gestionnaires de manière périodique, en temps utile, seront de nature à les assister, en toute neutralité, lors de leurs prises de décision.

D'une manière générale, l'indépendance de l'agent comptable vis à vis de l'ordonnateur en raison de son statut renforce la crédibilité de son intervention.

- ➔ ***L'agent comptable doit donc mettre à profit son rôle naturel de conseiller financier auprès de celui-ci afin de participer, non plus seulement à l'activité minimale de son agence comptable, mais également à la préparation des décisions de gestion en mettant à la disposition des services ordonnateurs l'ensemble des éléments utiles.***

Valorisation avec l'analyse financière des informations financières par l'agent comptable



👉 *Acteur de la vie de l'établissement, l'agent comptable doit garder la neutralité et analyser avec objectivité.*

[Retour sommaire](#)

Le compte financier OP@LE - Les états financiers

Le compte financier est composé de plusieurs états financiers de synthèse qui permettent, au moins une fois par an, l'analyse financière de l'établissement public local d'enseignement.

Les états financiers permettent en effet de prendre connaissance du patrimoine, de la situation financière et du résultat des organismes. Les éléments d'information qu'ils contiennent permettent d'en apprécier et d'en analyser l'évolution.

LES DOCUMENTS COMPTABLES DE SYNTHÈSE

Etats périodiques présentant la situation et les résultats de l'établissement. Ils comprennent au moins le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ils sont complétés des documents annexes.

La présentation du bilan et du compte de résultat est ordonnée en rubriques et en postes. Le poste correspond à la position la plus détaillée.

Le bilan permet de distinguer l'actif et le passif.

- ▶ L'actif présente les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Il fait apparaître principalement l'actif immobilisé, l'actif circulant et la trésorerie.
- ▶ Le passif est constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières et non financières, la trésorerie inscrite au passif.

Le compte de résultat présente sous forme de tableau le résultat de l'exercice. Trois rubriques de charges sont identifiées : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières. Les produits de fonctionnement et les produits financiers constituent les deux rubriques des produits.

Au sein des produits de fonctionnement, sont identifiés les produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (les subventions), les produits provenant d'opérations avec contrepartie directe, issus de l'activité propre de l'organisme et, enfin, les autres produits.

L'annexe met en exergue certaines informations générales ou transverses ; l'annexe :

- ⇒ Complète et commente les informations fournies par le bilan et le compte de résultat ;
- ⇒ Délivre des informations, notamment littéraires, concernant des éléments non comptabilisés.

👉 Sur l'annexe, se reporter [supra](#).

Le compte de résultat

Avec le bilan, le compte de résultat présente la situation financière de l'établissement. Tous les deux constituent des documents de synthèse qui permettent l'analyse financière de l'établissement.

- ➔ À partir du **compte de résultat**, ce sera l'**analyse de l'exploitation** et seront utilisés comme documents de restitution les soldes intermédiaires de gestion (SIG) et la capacité d'autofinancement (CAF).
- ➔ **Le bilan**, quant à lui, permettra l'**analyse de la structure financière** au travers du tableau de financement et du bilan fonctionnel.

Ces documents sont ordonnés en rubriques et en postes. Le poste correspond à la position la plus détaillée.

Les documents de synthèse		Les documents de restitution
Le compte de résultat	Analyse de l'exploitation	Les soldes intermédiaires de gestion
		La capacité d'autofinancement (CAF)
Le bilan	Analyse de la structure financière	Le tableau de financement
		Le bilan fonctionnel

La détermination et l'affectation du résultat

➔	GLOSSAIRE
Résultat	<p>Différence entre les recettes nettes et les dépenses nettes de fonctionnement (net : mandat – ordre de reversement ou ordre de recette – annulation de recettes).</p> <p>↳ Différence entre classe 7 et classe 6 : bénéfice ou déficit. Le résultat inclut les opérations relatives aux variations de stocks, aux dotations aux amortissements et aux provisions et reprises sur provisions de l'année.</p>

Le résultat traduit l'enrichissement (ou l'appauvrissement) de l'établissement public local d'enseignement (EPL) pendant l'exercice, qu'il s'agisse d'opérations courantes (résultat courant) ou financières (résultat financier).

Le compte de résultat (quelle que soit sa présentation, en tableau ou en liste) décrit les produits et les charges enregistrés dans l'exercice (y compris ceux qui auraient dû être supportés par des exercices antérieurs mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors été enregistrés).

Il établit le résultat de l'exercice (produits moins charges de l'exercice).

Produits et charges y sont répartis en deux grandes catégories, selon qu'ils ont un caractère :

- ▶ d'exploitation : liés à l'activité ordinaire, habituelle, répétitive... de l'EPL ;
- ▶ financier : liés aux opérations financières ou à la structure financière de l'entreprise (ces produits et charges peuvent avoir un caractère habituel ou exceptionnel).



La suppression des dépenses et recettes exceptionnelles

L'[instruction comptable M9-6](#) OP@LE a, comme pour les autres établissements publics nationaux, supprimé les dépenses et recettes exceptionnelles. Il n'existe donc plus de comptes de classes 67 et 77.

Ces derniers sont traités avec les comptes de produits et de charges par nature de l'exercice.

Produits et charges de l'exercice antérieur sont, s'ils sont significatifs, rappelés dans les rubriques de la partie IV de l'annexe : notes relatives aux postes du compte de résultat rubrique 1 pour les produits de fonctionnement et produits financiers et rubrique 2 pour les charges de fonctionnement et charges financières.

- 👉 **La lecture comparative des documents avec ceux des exercices antérieurs devra tenir compte de ces modifications du plan comptable.** La disparition des dépenses et recettes exceptionnelles va augmenter le résultat d'exploitation.

La détermination du résultat

Le résultat budgétaire de l'exercice s'obtient par la **différence entre le total des recettes nettes et le total des dépenses nettes de la section de fonctionnement**. Son montant doit correspondre au montant du résultat comptable qui est excédentaire lorsque le total des produits nets est supérieur au total des charges nettes. La somme des résultats, service par service donne le résultat net de l'exercice.

$$\mathbf{R = \text{total des recettes de fonctionnement nettes} - \text{total des dépenses de fonctionnement nettes}}$$

Les produits en comptabilité générale correspondent, au plan budgétaire, aux recettes nettes égales aux recettes brutes diminuées des demandes de réductions de recettes. Ils intègrent les produits à recevoir et correspondent au solde des comptes de la classe 7.

Les charges en comptabilité générale correspondent, au plan budgétaire, aux dépenses nettes égales aux charges brutes diminuées des demandes de reversement. Elles intègrent les charges à payer et correspondent aux soldes des comptes de la classe 6.

En fin d'exercice, les comptes de charges (classe 6) sont soldés par le débit du compte 129 (Débit 129 - Crédit 6xx). Les comptes de produits (classe 7) sont soldés par le crédit du compte 120 (Débit 7xx - Crédit 120). Puis le résultat est déterminé par l'écriture Débit 120 - Crédit 129 : un solde débiteur au

compte 129 permet de constater un résultat déficitaire ; un solde créditeur au compte 120 permet de constater un résultat bénéficiaire.

Le résultat d'un budget annexe est déterminé selon la même procédure. Il est ensuite agrégé au résultat de l'EPL pour détermination du résultat de l'entité afin que celui-ci soit ensuite affecté.

Détermination du résultat

Le mode de calcul du résultat demeure inchangé. Le résultat des services spéciaux est inclus dans le résultat unique de l'établissement.

Calcul du résultat	
Total des recettes de fonctionnement brutes	+
Total des demandes d'annulation ou de réduction de recettes.	-
Total des dépenses de fonctionnement brutes	-
Total des demandes de reversements	+
Résultat	=

Ou

Calcul du résultat	
Total des recettes de fonctionnement nettes	+
Total des dépenses de fonctionnement nettes	-
Résultat	=

Détermination du résultat à partir de la balance

Différence entre les prises en charge des titres de recettes et de dépenses

Calcul du résultat	
Crédit de la classe 7	+
Débit de la classe 7	-
Débit de la classe 6	-
Crédit de la classe 6	+

Résultat positif = compte 120	=
Résultat négatif = compte 129	=

L'affectation du résultat

Le conseil d'administration de l'établissement se prononce sur l'affectation du résultat. Ainsi il peut affecter le résultat ou une partie du résultat à un compte distinct des réserves générales de l'établissement.

Lorsque le CA n'a pas approuvé le compte financier ou ne s'est pas prononcé sur l'affectation du résultat, ou que le compte de réserves ne peut absorber un éventuel déficit, le résultat est affecté à un compte de report à nouveau (110 - « report à nouveau d'un résultat excédentaire » ou 119 - « report à nouveau déficitaire »).

L'évolution du résultat de l'exercice

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Evolution du résultat de l'exercice	<i>Reprise année N-4</i>	<i>Idem N-3</i>	<i>Idem N-2</i>	<i>Idem N-1</i>	<i>Idem N</i>

La lecture du compte de résultat

COMPTE DE RESULTAT compte financier

Charges	Montant N	Rappel N-1	Produits	Montant N	Rappel N-1
Charges d'exploitation			Produits d'exploitation		
Achats de marchandises			Ventes de marchandises		
Variation de stock			Production vendue (biens et services)		
Achat de matières premières et autres approvisionnements			Production stockée		
Variation de stock			Production immobilisée		
Autres achats et versement assimilés			Subvention d'exploitation		
Impôts taxes et versement assimilés			Reprise sur provisions et amortissement, transfert de charges		
Salaires et traitements			Produits de cessions d'éléments d'actif		
Charges sociales			Autres produits		

Dotations aux amortissements et aux provisions Sur immobilisation Sur actif circulant Pour risques et charges Valeurs nettes comptables des actifs cédés Autres charges					
Total charges d'exploitation			Total produits d'exploitation		
Charges financières Dotations aux amortissements et aux provisions Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement			Produits financiers Reprise sur provisions et transferts de charges Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Total charges financières			Total produits financiers		
Total général des charges (TGC)			Total général des produits (TGP)		
Résultat de l'exercice (déficit ou excédent)	TGP – TGC	TGP – TGC			
CAF ou IAF					

Il convient de regarder d'abord l'exploitation, et notamment le résultat, qui est établi à partir des comptes de classes 6 et 7, en distinguant :

- Le résultat d'exploitation et le résultat financier.
- Les écritures avec et sans impact financier.
- Les écritures d'ordre.

Il faut, en effet au préalable, identifier clairement les opérations qui ne génèrent pas de flux financiers réels et ne mettent pas l'établissement en contact avec des tiers.

Le tableau suivant opère une synthèse de ces opérations, effectuées plus particulièrement en fin d'exercice.

Tableau de synthèse des opérations

Charges d'exploitation 60, 61 62, 63, 64, 65 (dont 656) + 681X		Produits d'exploitation 70, 71, 72, 73, 74, 75 (dont 756) + 781X
	Résultat d'Exploitation	
Charges financières 66 + 686X		Produits financiers 76 + 786X
	Résultat financier	
	Résultat courant = Rés. Exploi + Rés Financier = Résultat net	
<p>Bleu = opérations en trésorerie</p> <p>Rouge = opérations d'ordre (sans effet de trésorerie)</p> <p>Violet = retraitement de la CAF</p>		

- Compte 68X dotations aux amortissements, provisions, dépréciations
- Compte 78X reprises sur amortissements, provisions, dépréciations

La présentation établie par l'adjoint gestionnaire ou l'agent comptable de l'exécution et de sa comparaison par rapport aux prévisions joue donc un rôle central dans l'exploitation qui pourra être faite des résultats budgétaires de l'exercice. Il faudra également rapprocher ces éléments des comptes financiers des trois derniers exercices et s'interroger sur les évolutions constatées.

➔ *L'analyste financier fonde son **jugement sur l'examen des évolutions plus que sur celui d'une situation ponctuelle**. Aussi les comptes financiers des trois derniers exercices, au moins, devront être pris en considération.*

Les plus et moins-values sur cessions d'éléments d'actif

• **Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif** : ces données sont extraites du résultat d'exploitation afin d'affiner l'information sur ce point particulier.

Les produits des cessions d'éléments d'actif constituent bien des produits encaissables. Ils devraient donc être pris en compte pour le calcul de la CAF. Toutefois, ils sont exclus du calcul de la CAF. La CAF ne prend en compte que les opérations de gestion courante. Elle exclut les opérations de gestion courante relatives aux cessions d'éléments d'actif.

*Produits des cessions d'éléments d'actif (compte 756) - Valeur comptable des éléments cédés
(compte 656)*

+756	Produits des cessions d'éléments d'actif
-656	Valeur comptable des éléments d'actif cédés
+/- values	= Plus-values et moins-values sur cessions d'éléments d'actif

Synthèse des principales demandes de comptabilisation sans impact sur la trésorerie

NATURE DES OPÉRATIONS	COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE RECETTES
Quote-part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs financés par		
- État	1049X	781310
- Autres financeurs	1349X	781320
Production immobilisée		
- Corporelle	231000	721000
- Incorporelle	232000	722000
Dotation aux amortissements	681100	2805X, 281X
Cessions d'éléments d'actif (pour la valeur nette comptable : valeur brute diminuée des amortissements constatés)		
- Immobilisations incorporelles cédées	656100	2805X
- Immobilisations corporelles cédées	656200	281X
- Immobilisations financières cédées	656600	26X
Variation des stocks		
<i>Diminution</i>	6031X	31X
<i>Diminution</i>	6032 X	32 X
<i>Diminution</i>	7133X	33X
<i>Diminution</i>	7134X	34X

<i>Diminution</i>	7135 X	35X
<i>Augmentation</i>	31X	6031X
<i>Augmentation</i>	32X	6032 X
<i>Augmentation</i>	33X	7133X
<i>Augmentation</i>	34X	7134X
<i>Augmentation</i>	35X	7135X
DOTATIONS ET REPRISES SUR PROVISIONS ET DEPRECIATIONS		
DOTATIONS		REPRISES
COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE CONTREPARTIE	COMPTES DE RECETTES
681500	151100, 151800, 157000, 158200, 158300	781500
681600	290000, 291000, 293000	781600
681730	39X	781730
681740	49X	781740
686500	151500, 151800	786500
686600	296000, 297000, 59000	786600

[Retour sommaire](#)

La capacité d'autofinancement

La détermination de la capacité d'autofinancement

➔	GLOSSAIRE
Capacité d'autofinancement ou CAF	<p>Surplus monétaire dégagé par les opérations effectuées en section de fonctionnement.</p> <p>↳ Différence entre les recettes « réelles » nettes et les dépenses « réelles » nettes de fonctionnement (réel : avec impact sur la trésorerie).</p> <p><i>Nota : Les variations de stocks, sans influence directe sur la trésorerie, font varier la CAF.</i></p> <p>↳ Excédent qui peut financer des dépenses futures sans apport de trésorerie.</p>

Définition

La capacité d'autofinancement correspond **au surplus monétaire potentiel dégagé par les opérations de gestion de l'établissement.**

Elle représente donc l'excédent des ressources internes dégagées par l'activité de l'établissement et peut s'analyser comme une ressource durable.

Au-delà de la détermination du résultat, qui correspond à la différence entre tous les produits et toutes les charges, la CAF représente le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir une action sur la trésorerie.

➔ **La CAF constitue le lien entre le résultat de la section de fonctionnement et la section des opérations en capital (uniquement pour les opérations susceptibles d'avoir une action sur la trésorerie).**

Nota : lorsqu'un établissement reprend tous les financements du montant des amortissements et ne réalise pas de provisions pour risques ou charges, le résultat et la capacité d'autofinancement se confondent.

Question	Qu'est-ce que la capacité d'autofinancement (CAF) ?
	C'est la part du résultat qui génère de la trésorerie ou qui en consomme lorsqu'elle est négative. Dans cette dernière situation, une capacité d'autofinancement est appelée insuffisance d'autofinancement (IAF).

→	GLOSSAIRE
Insuffisance d'autofinancement ou IAF	C'est la valeur absolue d'une capacité d'autofinancement négative.


Calcul

La CAF se détermine en comptabilité selon deux méthodes : la méthode soustractive et la méthode additive. C'est cette dernière méthode qui a été retenue pour le cadre budgétaire des établissements publics locaux d'enseignement.

La CAF, ou IAF en cas de capacité négative, se calcule à partir du compte de résultat et fait appel aux notions de charges décaissables et produits encaissables (charges et produits qui génèrent des flux de trésorerie).

La CAF représente un surplus potentiel de trésorerie correspondant à la différence entre les produits encaissables et les charges décaissables dégagées par l'activité courante de l'établissement.

<i>Résultat net de l'exercice</i>
+ Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions (C 68)
- Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (C78 hors 7863)
+ Valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés (C656)
- Produits des cessions d'éléments d'actifs (C756)
- Quote part reprise au résultat des financements rattachés à des actifs (C7863)

-  La CAF, en faisant le lien entre la section de fonctionnement et la section d'investissement, corrige le résultat des variations induites par les opérations d'ordres (amortissements, provisions...).

[Retour sommaire](#)

Le bilan et ses indicateurs

Le bilan fonctionnel

Le BILAN

Etat des éléments actifs et passifs du patrimoine d'une entreprise et de leur différence (capitaux propres), établi à la clôture de chaque exercice.

Les éléments du patrimoine de l'entreprise sont classés : à l'actif selon leur destination ; au passif selon leur provenance.

Le bilan fait partie des trois documents de synthèse annuels établis en fin d'exercice (bilan, compte de résultat, annexe) et qui forment un tout indissociable.

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

Présentation d'un bilan

<p>Partie gauche du bilan où sont regroupés tous les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive. Il comprend essentiellement trois grandes masses successives :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ l'actif immobilisé ; ✚ l'actif circulant ; ✚ les charges à répartir sur plusieurs exercices. 	<p>Éléments du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'établissement (partie droite du bilan). Il comprend essentiellement :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ Les capitaux propres, provisions pour risques et charges ; ✚ Le passif circulant.
<p>ACTIF IMMOBILISE</p> <p>Ensemble des biens et valeurs destinés à rester durablement dans l'établissement.</p> <p>Il est composé :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ des immobilisations incorporelles ; ✚ des immobilisations corporelles ; ✚ des immobilisations financières. 	<p>CAPITAUX PROPRES, PROVISION POUR RISQUES ET CHARGES, DETTES</p> <p>L'ensemble de ces éléments est couramment dénommé passif externe.</p> <p>C'est la partie droite du bilan d'une entreprise où sont regroupés :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✚ les capitaux propres dont dispose l'EPL (apport, résultats excédentaires, pertes, subventions d'investissement) ; ✚ tous les éléments du patrimoine de l'entreprise ayant, pour elle, une valeur

	négative (passif externe) notamment les provisions pour risques et charges, les dettes.
<p>ACTIF CIRCULANT</p> <p>Ensemble des actifs correspondant à des éléments du patrimoine qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à rester durablement dans l'établissement, sauf exception, le plus souvent liés à des particularités d'activités.</p> <p>Il comprend :</p> <ul style="list-style-type: none"> + les stocks et en cours ; + les avances et acomptes versés sur commandes ; + les créances autres que celles qui sont comprises dans les immobilisations financières ; + les valeurs mobilières de placement ; + les charges constatées d'avance ; + les disponibilités. <p>L'actif circulant ne doit pas comporter de créances à plus d'un an, celles-ci devant être intégrées dans l'actif immobilisé.</p> <p>Il ne comprend pas également les charges à répartir sur plusieurs exercices, les primes de remboursement d'obligations ni les écarts de conversion actif.</p>	<p>DETTES</p> <p>Masse du passif du bilan d'une entreprise qui comprend notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> + les avances et acomptes reçus sur commandes ; + les dettes envers les fournisseurs, l'Etat, les associés... ; + les produits constatés d'avance.

La simple lecture du bilan fonctionnel permet d'apprécier la structure financière de l'établissement, les besoins financiers et le type de ressources dont il dispose, de déterminer les équilibres entre les différentes masses et ainsi de faciliter la prise de décision.

Mais surtout, le bilan fonctionnel permet de comparer deux notions fondamentales : le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement.

 ***Le bilan fonctionnel permet de déterminer comment est financé l'investissement et l'exploitation.***

Le bilan fonctionnel			
	Actif	Passif	
	Emplois	Ressources	
Partie haute du bilan	Emplois Stables Immobilisations (valeur brute)	Ressources stables Capitaux propres Amortissements et provisions Dettes à long terme	FDR = Ressources stables – Emplois stables
Partie basse du bilan	Actif Circulant Stock de marchandises Stock de produits finis Créances clients	Passif Circulant Dettes Fournisseurs Dettes Fiscales et sociales	BFDR = Actif circulant – Passif circulant
	Trésorerie positive	Trésorerie Négative	

Le cycle d'investissement

Le cycle d'investissement dans le **bilan fonctionnel** fait intervenir la **notion d'emploi stable**. Les emplois stables de l'entreprise sont ceux à long terme. On y retrouve les immobilisations mais pour leur valeur brutes (leur valeur d'achat). Les ressources stables doivent a priori financer ses emplois stables.

Le cycle d'exploitation

Le cycle d'exploitation dans le bilan fonctionnel fait intervenir les **notions d'actif et de passif circulant**. L'actif et le passif circulant concerne le stockage, les créances clients et les dettes fournisseurs. Ces opérations interviennent dans un cycle court car les stocks sont voués à être vendus, les créances et les dettes à être réglées.

La trésorerie de l'établissement est la **différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement**.

$$\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR}$$

[Retour sommaire](#)

Les indicateurs du bilan fonctionnel

Le fonds de roulement net global

Le fonds de roulement net global (FRNG) est un concept fondamental en analyse financière qui permet de juger de la sécurité financière d'un organisme. Cet indicateur est révélateur de l'équilibre financier de l'établissement à court terme.

Il s'agit ici de la définition du fonds de roulement net global énoncé dans le plan comptable général de 1999.

👉 Le fonds de roulement net global représente le total des capitaux stables disponibles pour le financement des actifs circulants.

Le fonds de roulement est composé de ressources stables destinées à financer des actifs circulants peu liquides. Il correspond à l'excédent des capitaux permanents sur les actifs immobilisés.

➔ **Il représente donc une ressource durable et structurelle.**

➔	GLOSSAIRE
Fonds de roulement FdR	<p>Différence entre les ressources stables et les emplois stables.</p> <ul style="list-style-type: none"> ↳ Cumul des variations de FdR depuis la création de l'EPLÉ. ↳ Cumul de la capacité d'autofinancement et des opérations financées sur fonds propres depuis la création de l'EPLÉ. ↳ Le fonds de roulement est constitué notamment de la valeur des stocks et des prévisions de charges identifiées par les provisions et dépréciations.

Il représente la **différence entre les ressources stables et les emplois stables** et traduit la marge de manœuvre dont dispose l'établissement sur les éléments à caractère durable de son patrimoine.

Les ressources stables se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes créditeurs des comptes 101, 1041, 106, 110, 120, 131, 1341 auxquels on soustrait les soldes débiteurs des comptes, 119 et 129 (capitaux propres) et 1049, 1349 (Reprise au résultat des financements rattachés à des actifs) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 15 (provisions) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 28, 29, 39, 49 et 59 (amortissements et dépréciations) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 16 (dettes financières).

Les emplois stables ou actifs immobilisés bruts se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme

- Des soldes débiteurs des comptes 20 (immobilisations incorporelles) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 21, 22, 23, 24 et 25 (immobilisations corporelles et immobilisations en-cours) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 26 et 27 (immobilisations financières).

De manière synthétique on définira le fonds de roulement par la formule :

$$\text{FdR} = \text{soldes créditeurs (classes 1 + 2 + 39 + 49 + 59)} - \text{soldes débiteurs (classes 1 + 2)}$$





Dans le calcul détaillé présenté ci-dessus du fonds de roulement, les comptes non présents dans l'instruction M9-6 n'apparaissent pas.

Cet indicateur est complété par le nombre de jours de fonds de roulement (confer supra) qui permet de connaître le nombre de jours dont dispose l'établissement pour fonctionner sans apport de trésorerie.

Calcul de la variation du fonds de roulement

Le fonds de roulement varie en additionnant la capacité d'autofinancement calculée à la fin de l'exercice et les dépenses d'investissement sur fonds propres.

	GLOSSAIRE
Variation du FdR	<p><u>En comptabilité budgétaire</u> : différence entre les recettes « réelles » nettes et les dépenses « réelles » nettes de fonctionnement (CAF) et celles se rapportant à l'investissement.</p> <p><u>En comptabilité générale</u> : différence entre le FdR de l'année N et le FdR l'année N-1.</p> <p> Les opérations relatives aux cautionnements reçus et aux cautionnements versés sont non budgétaires cependant elles participent au calcul de la variation fonds de roulement donnée ci-dessus.</p>

Calcul du fonds de roulement

⇒ A partir de la CAF

A partir de la CAF	
CAF	
Recettes d'investissement	+
Dépenses d'investissement	-
FdR (en + ou en -)	=

Attention les opérations relatives aux mouvements des comptes 275 et 165 n'interviennent pas dans le calcul de la variation du FdR par la méthode budgétaire. Il convient d'intégrer les opérations relatives à ces comptes afin de comparer la variation budgétaire et la variation comptable.

⇒ Par le haut du bilan

Cette méthode permet de calculer la **différence entre les ressources stables et les emplois stables**. Elle retrace, de façon synthétique, le calcul du fonds de roulement ; les provisions notamment celles qui concernent la dépréciation des stocks, des comptes de tiers ou des valeurs mobilières de placement n'affectent pas la valeur du fonds de roulement.

Nouvelle méthode par le haut du bilan	
Soldes créditeurs classe 1	+
Soldes créditeurs classe 2	+
Soldes créditeurs comptes 39, 49 et 59 (provisions)	+
Soldes débiteurs classe 1	-
Soldes débiteurs classe 2	-
FdR	=

Attention : certains comptes comme le 185 sont exclus du calcul du FdR. Voir le détail du calcul au paragraphe 4.3.2.3.1 de l'instruction M9.6

Cette méthode retrace, de façon synthétique, le calcul du fonds de roulement ; les provisions notamment celles qui concernent la dépréciation des stocks, des comptes de tiers ou des valeurs mobilières de placement n'affectent pas la valeur du fonds de roulement.

⇒ Par le bas du bilan

Nouvelle méthode par le bas du bilan	
Soldes débiteurs classe 5	+
Soldes débiteurs classe 4	+
Soldes débiteurs classe 3	+
Soldes créditeurs classe 5 (sauf 59)	-
Soldes créditeurs classe 4 (sauf 49)	-
FdR	=

Elle permet de contrôler la valeur du fonds de roulement par la somme de la trésorerie et du besoin en fonds de roulement, en application de la formule trésorerie = FdR - BFdR

Le fonds de roulement est un indicateur d'analyse financière du compte financier

Le calcul du fonds de roulement, qui figurait auparavant sur la pièce 13 du compte financier, se trouve à présent en fin de pièce n° 7 (bilan).

Pièce 14 du COFI = indicateurs d'analyse financière

➤ Fonds de Roulement

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Fonds de Roulement	<i>Reprise année N-4</i>	<i>Idem N-3</i>	<i>Idem N-2</i>	<i>Idem N-1</i>	<i>Idem N</i>

[Retour sommaire](#)

Le besoin en fonds de roulement

➔	GLOSSAIRE RCBC
Besoin en fonds de roulement BFdR	<p>Différence entre les emplois d'exploitation et hors exploitation (actif circulant) et les ressources d'exploitation et hors exploitation (dettes). Il mesure le besoin de financement lié à l'activité de l'EPL.</p> <p>↳ BFdR = FdR - trésorerie.</p> <p>↳ Différence entre les soldes débiteurs des comptes de la classe 3 et 4 et les soldes créditeurs de la classe 4</p> <p><i>Nota : le BFdR des EPLE est souvent négatif car la somme des dettes représentée essentiellement par les reliquats de subventions est supérieure à celle des créances et à la valeur des stocks.</i></p>

Il représente la **différence entre les emplois d'exploitation et hors exploitation** (actif circulant) **et les ressources d'exploitation et hors exploitation** (dettes).

☞ *Cet indicateur mesure le besoin de financement lié à l'activité de l'établissement.*

L'actif circulant se calcule à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes débiteurs des comptes 31, 32, 33, 34, 35 (stocks et en-cours) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 409 (avances et acomptes versés) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 41 (clients et comptes rattachés) ;
- Des soldes débiteurs des comptes 42, 43, 44, 46, 47 ;
- Du solde débiteur du compte 486 (charges constatées d'avance) ;
- Du solde débiteur du compte 50 valeurs mobilières de placement.

Les dettes se calculent à partir de la balance générale des comptes comme la somme :

- Des soldes créditeurs des comptes 419 (avances et acomptes reçus) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 40 (fournisseurs et comptes rattachés) ;
- Des soldes créditeurs des comptes 42, 43, 44, 46, 47 ;
- Du solde créditeur du compte 487 (produits constatés d'avance).

De manière synthétique on définira le besoin en fonds de roulement par la formule

$$\text{BFdR} = \text{soldes débiteurs (classe 3 + 4 + 50)} - \text{soldes créditeurs classe 4}$$

Les formules relatives au calcul du fonds de roulement et au besoin en fonds de roulement seront adaptées en cas d'établissement disposant d'un ou de plusieurs budgets annexes.

Nota : le besoin en fonds de roulement est traditionnellement négatif car les dettes des EPLE ou plus exactement les reliquats de subventions sont plus importants que les créances et la valeur des stocks.

Que signifie un BFdR négatif ?

Un BFdR négatif signifie que les dettes et les reliquats de subventions de l'établissement sont plus importants que le montant des créances et des stocks. Cette situation est assez fréquente dans les EPLE.

Le besoin en fonds de roulement peut aussi se calculer par la formule

$$\text{BFdR} = \text{FdR} - \text{trésorerie}$$

Calcul du besoin en fonds de roulement

Le besoin en fonds de roulement est calculé de manière synthétique par la formule ci-dessous.

Calcul du Besoin en Fonds de Roulement	
Soldes débiteurs classe 3	+
Soldes débiteurs classe 4	+
Solde débiteur cpte 50 (valeurs mobilières de placement)	+
Soldes créditeurs classe 4 (sauf 49)	-
BFdR	=

Remarque : Comme pour le calcul du fonds de roulement, la formule présentée est synthétique. Elle permet principalement de comprendre l'importance de la valeur stock dans le besoin en fonds de roulement.

La variation du stock n'ayant aucune action sur la trésorerie, toute augmentation du stock entraîne une augmentation du besoin en fonds de roulement et une augmentation équivalente du fonds de roulement.

Le besoin en fonds de roulement devient un indicateur d'analyse financière du compte financier

Pièce 14 du COFI = indicateurs d'analyse financière

➤ **Besoin en Fonds de Roulement**

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Besoin en Fonds de Roulement	<i>Reprise année N-4</i>	<i>Idem N-3</i>	<i>Idem N-2</i>	<i>Idem N-1</i>	<i>Idem N</i>

[Retour sommaire](#)

La trésorerie

Trésorerie	<p>Différence entre fonds de roulement et besoin en fonds de roulement.</p> <p>↳ Cumul de la classe 5 sans le compte 500, soit les disponibilités prenant en compte les attendus et les chèques sans provision mais pas les valeurs mobilières de placement. Pour les SACD ou budget annexe, la trésorerie est le débit du compte 185.</p> <p>La trésorerie est différente du FdR du fait des créances et des dettes (cl 3, 4 et cpt 500).</p>
-------------------	---

La trésorerie de l'établissement est la **différence entre le fonds de roulement et le besoin en fonds de roulement**.

$$\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR}$$

Qu'est-ce que la trésorerie ?

C'est la différence entre le FdR et le BFdR. La trésorerie peut être différente de la somme des soldes des comptes 5151 et 531 car elle intègre les opérations à venir retracées aux comptes 511 - valeur à l'encaissement, 5159 - règlements en cours de traitement ainsi que les différentes avances.

Nota : Cette formule s'applique de la même manière au calcul de la trésorerie résultant des opérations effectuées dans un budget annexe. Comme le budget annexe ne dispose pas de comptes de trésorerie, celle-ci est enregistrée au débit du compte 185 du budget annexe et reprise au crédit du compte 185 de l'établissement.

Sur quel compte est enregistrée la trésorerie d'un budget annexe ?

Sur le compte 185. Ce compte est débiteur dans la comptabilité relative au budget annexe et créditeur dans la comptabilité relative au budget principal. Ce compte ne participe pas au calcul du Fonds de Roulement. Il est le reflet de la trésorerie dégagée par le budget annexe.

Comment calcule-t-on la trésorerie d'un établissement disposant de budgets annexes ?

Le calcul de la trésorerie s'effectue toujours par la formule FdR - BFdR. Cependant, le FdR et le BFdR cumulent les données relatives au « budget principal » et celles des budgets annexes. Si l'on retient un FdR et un BFdR calculés à partir des seules données de la structure principale on ajoutera le solde du compte 185 qui matérialise la part de la trésorerie calculée à partir des données issues de la comptabilité des budgets annexes.

Calcul de la trésorerie

La trésorerie est calculée par la formule :

Hors budget annexe

$$\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR}$$

Avec budget(s) annexe (s)

$$\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR} + \text{solde créditeur des comptes 185}$$

Il est également possible de retrouver le montant de la trésorerie nette de la façon suivante :

Montant de la Trésorerie nette	
Total des soldes débiteurs des comptes de classe 5	+
Total des soldes créditeurs des comptes de classe 5 (sauf 59)	-
Solde débiteur du cpte 500 (placements VMP)	-
Trésorerie nette	=

Observations

Le solde du compte 59 (provision pour dépréciation des valeurs mobilières de placement) participe au calcul du fonds de roulement et non pas de la trésorerie.

Afin de pouvoir comparer les deux méthodes de calcul, il convient, lorsque l'établissement dispose de budgets annexes, d'ajouter au montant de la trésorerie calculée par la formule $\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR}$, le solde créditeur des comptes 185.

La trésorerie globale d'un établissement (tous budgets confondus) s'obtient soit en ajoutant à la formule $\text{Trésorerie} = \text{FdR} - \text{BFdR}$ le solde des comptes 185 correspondant aux différentes budgets annexes soit en sommant les différents FdR et les différents besoins en fonds de roulement ($\text{trésorerie} = \sum \text{FdR} - \sum \text{BFdR}$).

La trésorerie devient un indicateur d'analyse financière du compte financier

➤ Trésorerie

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Trésorerie	= FdR - BFdR	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

[Retour sommaire](#)

Les autres indicateurs financiers

Les indicateurs financiers sont présentés dans le compte financier, ils permettent une analyse succincte de la santé financière de l'établissement au regard de leur évolution sur 5 exercices. Les formules ci-dessous rappellent de manière synthétique leur mode de calcul.

Les jours de fonds de roulement

L'indicateur des jours de fonds de roulement vient en complément du montant de fonds de roulement en renseignant notamment sur le nombre de jours dont dispose l'établissement pour fonctionner sans apport de trésorerie ; ils sont calculés par rapport aux charges nettes de fonctionnement des comptes 60 à 65 sauf compte 656 selon la formule :

$$\text{J de FdR} = (\text{FdR/cpt 60 à 65 sauf compte 656}) * 360$$

**Compte 656 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles ou financières cédées*

Le nombre de jours de fonds de roulement est un indicateur d'analyse financière du compte financier

➤ Jours de FdR

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Jours FdR	(FdR/cpt60 à 65 sauf compte 656)*360	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

Les jours de trésorerie

L'indicateur des jours de trésorerie a la même signification que l'indicateur des jours de fonds de roulement ; ces derniers sont plus importants que les jours de fonds de roulement, lorsque le besoin en fonds de roulement est négatif :

$$\text{J de trésorerie} = (\text{Trésorerie/cpt 60 à 65 sauf compte 656}) * 360$$

Ce montant est alors supérieur au nombre de jours de fonds de roulement, car la trésorerie est généralement supérieure au fonds de roulement, du fait des reliquats de subventions.

Nota : La trésorerie intègre éventuellement des avances pour le financement d'opérations pour compte de tiers ou sous condition d'emplois dont il convient de tenir compte dans l'analyse de cet indicateur.

Le nombre de jours de trésorerie est un indicateur d'analyse financière du compte financier

➤ Jours de Trésorerie

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Jours de Trésorerie	(Trésorerie/cpt 60 à 65 sauf compte 656)*360	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

Le taux moyen de charges à payer

L'indicateur du taux moyen de charges à payer renseigne sur le montant des charges à payer au regard du montant total des dépenses d'exploitation de l'EPL ; il est calculé par le ratio des charges à payer sur les charges nettes de fonctionnement des comptes 60 à 65 selon la formule suivante :

$$\text{TmCAP} = (\text{cpt 4081, 4282 et 4286, 4382 et 4386, 4686} / \text{cpt 60 à 65}) * 100$$

Cet indicateur est pour l'essentiel un indicateur de qualité comptable qui renseigne sur l'annualité budgétaire.

Nota : Un taux moyen de charges à payer à zéro peut s'analyser comme un arrêt prématuré de la période d'engagement (année budgétaire réduite à 10 mois par exemple) ou comme une prolongation anormale de la période d'inventaire.

Le taux moyen de charges à payer est un indicateur d'analyse financière du compte financier

➤ Taux moyen de charges à payer

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Taux moyen de charges à payer	(cpt 4081, 4282 et 4286, 4382 et 4386, 4686 / cpt 60 à 65) * 100	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

Nota : Présence dans l'instruction M9-6 OP@LE du compte 656 - Valeurs comptables des immobilisations corporelles ou financières cédées.

Le taux moyen de recouvrement

Le **taux moyen de recouvrement** renseigne sur le montant des créances au regard des recettes générées par les ventes de produits et de prestations, il est calculé par le ratio du montant des créances sur le montant des ventes de produits et de prestations selon la formule suivante :

$$\text{TmR} = (\text{cpt 41} / \text{cpt 70}) * 100$$

Nota : Le taux moyen de recouvrement permet de s'affranchir de la seule donnée relative aux restes à recouvrer qui peuvent augmenter dans le même pourcentage que le montant des recettes c'est-à-dire sans augmenter le risque qui pèse sur le recouvrement.

	Année N-4	Année N-3	Année N-2	Année N-1	Année N
Taux moyen de recouvrement	(cpt 41 / cpt 70) * 100	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>	<i>Idem</i>

[Retour sommaire](#)

Le compte rendu de gestion de l'ordonnateur

Avec l'instruction M9-6 du 2 décembre 2020 publiée au BOEN du 24-12-2020, instruction dite M9-6 OP@LE, le rapport sur le compte financier et le compte rendu de gestion de l'exercice évolue. Il n'y a plus le rapport commun ou rapport du chef d'établissement sur le compte financier (*pièce 9*) et le rapport de l'agent comptable sur le compte financier (*pièce 9 bis*).

Place est désormais faite avec cette nouvelle instruction à l'existence de deux documents bien distincts relevant de deux acteurs de sphères différentes, l'ordonnateur d'un côté, l'agent comptable de l'autre.

⇒ Il y a d'une part le compte rendu de gestion de l'ordonnateur auquel sera joint l'état des consommations afférentes aux concessions de logements. Cette pièce fait partie intégrante du compte financier ; elle relève exclusivement de l'ordonnateur.

⇒ Il y a de l'autre l'annexe qui fait partie, avec le compte de résultat et le bilan, des états financiers qui relèvent exclusivement du comptable.

Les points à traiter dans le compte rendu de gestion réalisé et présenté par l'ordonnateur

- L'ordonnateur rend compte de l'exécution budgétaire en regard du budget adopté et éventuellement modifié par le conseil d'administration et des objectifs assignés par l'autorité académique, la collectivité territoriale de rattachement et les éventuels financeurs d'opérations (Union européenne...).
- Il s'appuie sur les indicateurs de gestion à caractères financiers lorsqu'ils ont été définis dans la convention.
- Il explicite notamment les différences entre les prévisions budgétaires et leur exécution, par service et éventuellement par domaine et activité.
- Il justifie l'utilisation des subventions utilisables sous condition d'emploi.
- Il renseigne sur toutes les dépenses significatives de l'établissement, par exemple sur l'évolution des dépenses pédagogiques, des aides à caractère social, des dépenses de viabilisation, sur l'évolution des financements en croisant ces informations à l'évolution des structures et du nombre d'élèves.
- Il analyse, dans le cadre du contrôle interne financier, l'évolution des dépenses et des engagements pluriannuels de l'établissement et vérifie la soutenabilité budgétaire de la politique mise en œuvre au regard des comptes arrêtés et de la situation financière de l'établissement.
- Ce compte rendu de gestion fera apparaître le cas échéant l'état des consommations afférentes aux concessions de logement.



L'état des consommations afférentes aux concessions de logements est désormais joint au compte-rendu de gestion de l'ordonnateur.

La chronologie des opérations dans OP@LE

- L'agent comptable lancera l'édition de la page de garde du rapport de gestion.
 - L'ordonnateur constitue son rapport et l'envoie à l'agent comptable qui le scanne.
 - L'agent comptable dépose le fichier consolidé dans OP@LE.

[Retour sommaire](#)

L'annexe


Avec l'instruction M9-6 du 2 décembre 2020 publiée au BOEN du 24-12-2020, instruction dite M9-6 OP@LE, le rapport sur le compte financier et le compte rendu de gestion de l'exercice évolue. Il n'y a plus le rapport commun ou rapport du chef d'établissement sur le compte financier (pièce 9) et le rapport de l'agent comptable sur le compte financier (pièce 9 bis).

Place est désormais faite avec cette nouvelle instruction à l'existence de deux documents bien distincts relevant de deux acteurs de sphères différentes, l'ordonnateur d'un côté, l'agent comptable de l'autre.

- ⇒ Il y a d'une part le compte rendu de gestion de l'ordonnateur auquel sera joint l'état des consommations afférentes aux concessions de logements. Cette pièce fait partie intégrante du compte financier ; elle relève exclusivement de l'ordonnateur.
- ⇒ Il y a de l'autre l'annexe qui fait partie, avec le compte de résultat et le bilan, des états financiers qui relèvent exclusivement du comptable.

Le compte de résultat et le bilan ne peuvent, à eux seuls, donner une image fidèle de la situation et de l'activité de l'EPL. Il convient de savoir comment les chiffres ont été obtenus, ce qui est important, et s'ils influencent le jugement des destinataires de l'information. Il faut que les états financiers soient clairs et compréhensibles pour tout lecteur des comptes.

Le rôle de l'annexe, 3ème document de synthèse, est d'expliquer, de compléter et de commenter l'information donnée par le compte de résultat et le bilan. L'annexe en constitue la clé de lecture.

 ***L'annexe, partie intégrante des états financiers, complète et commente les conditions de comptabilisation des éléments et, en tant que de besoin, décrit les éléments éventuels, en prenant en compte leur importance relative.***



L'annexe, composante à part entière des états financiers de l'EPL, est obligatoire.

Au-delà de certaines informations générales ou transverses qu'elle met en exergue, l'annexe :

- ⇒ Complète et commente les informations fournies par le bilan et le compte de résultat ;
- ⇒ Délivre des informations, notamment littéraires, concernant des éléments non comptabilisés.

L'annexe, clé de lecture

L'information doit être comprise par le plus grand nombre de lecteurs : elle doit être intelligible,

- ▶ **Éviter l'abondance, la trop grande technicité, ce qui est obscur.**

L'information doit être claire et succincte.



Privilégier la pertinence plutôt que le volume.

Ainsi, dès lors qu'ils ne répondent pas aux critères de comptabilisation (notamment le critère d'évaluation fiable), les éléments significatifs font l'objet d'une mention en annexe.

La définition d'un élément significatif

Les éléments ne sont mentionnés dans l'annexe que s'ils répondent aux critères de significativité définis par l'EPLÉ.



Une information doit figurer dans l'annexe si elle est significative, c'est à dire si son absence est susceptible d'influencer le jugement des tiers sur la situation financière et patrimoniale de l'EPLÉ.

Le seuil de signification d'une information détermine donc le choix des informations à communiquer.



Le caractère significatif est à apprécier au cas par cas en fonction des particularités de l'EPLÉ.

Il est défini de manière homogène pour chaque catégorie ou postes d'opération. Il peut être analysé sur la base de critères qualitatifs et/ou quantitatifs.

A titre d'exemple, il est possible de considérer qu'une information est significative dès lors qu'elle répond à l'une des conditions suivantes :

- Le poste représente un certain pourcentage du total du bilan (a minima entre 5 et 10 %) ;
- La variation représente entre 10 et 20 % du montant total du poste ;
- Le montant considéré représente plus de 10 % du bénéfice net.

Un seuil de signification défini pour un poste (ex : immobilisations corporelles ou charges de fonctionnement) ne peut pas être généralisé à l'ensemble des postes du bilan et du compte de résultat.

L'agent comptable rédige l'annexe, avec la participation des services ordonnateurs, afin de présenter une information financière fiable, intelligible et pertinente, notamment par le biais d'explications littéraires expliquant les choix de gestion effectués (choix des méthodes d'évaluation et d'estimation, hypothèses retenues, choix des durées d'amortissements).

L'annexe permet notamment d'apporter des éléments d'information au conseil d'administration, aux autorités de tutelle et au juge des comptes sur les règles applicables à l'EPLÉ. L'agent comptable indexe tout document qu'il estime utile à la compréhension des états financiers (éclairages sur la politique de l'établissement, données d'analyse financière, éléments de comptabilité analytique, etc.).



Il n'existe pas de règle générale d'élaboration de l'annexe, son contenu étant lié à l'activité de l'EPLÉ et devant être analysé au regard du principe d'importance relative. De ce fait, la liste des informations recensées ici n'est ni exhaustive, ni obligatoire.

➔ L'instruction OP@LE M9-6 propose un contenu pour rédiger l'annexe.

Les thématiques de l'annexe

Partie I : les faits caractéristiques de l'exercice,

Partie II : les principes, règles et méthodes comptables,

Partie III : les notes sur le bilan,

Partie IV : les notes sur le compte de résultat,

Partie V : les autres informations (ex : les événements postérieurs à la clôture, les engagements financiers...).

La maquette de l'annexe proposée, ci-après, reprend ces 5 parties de façon exhaustive.



L'élaboration de l'annexe est fonction du patrimoine et de l'activité de l'EPL.

Quelques recommandations

L'exhaustivité des parties : Toutes les rubriques n'ont donc pas vocation à être remplies par chaque établissement.

L'absence de rubrique pour retracer une information significative : A contrario, une information ne figurant pas dans la maquette mais présentant une importance significative pour un EPLE doit être développée dans l'annexe de ses états financiers.

Le caractère évolutif de l'annexe : L'annexe est un document qui évolue d'année en année : un élément intégré dans l'annexe en année N en raison de son caractère significatif peut ne pas devoir être repris dans l'annexe du compte financier N+1.



L'annexe peut comporter des tableaux s'il s'avère que cette présentation est la plus adaptée sur certains items. Toutefois, le nombre de tableaux doit être limité. En effet, l'annexe, document rédigé, n'est pas une succession de tableaux.



La présence d'un tableau ne dispense pas de commentaire : un tableau doit être expliqué.

La chronologie des opérations dans OP@LE

- L'agent comptable lancera l'édition de la page de garde du rapport de l'annexe.
- L'agent comptable rédige l'annexe et la scanne.
- L'agent comptable dépose le fichier consolidé dans OP@LE.

Le plan de l'annexe des EPLE

Partie I : [Les faits caractéristiques de l'exercice et les modifications apportées](#)

Partie II : [Les principes, règles et méthodes comptables applicables](#)

[1. Principes et méthodes d'évaluation](#)

[2. Comparabilité des comptes](#)

- [Changement de méthodes comptables](#)
- [Changement d'estimations comptables](#)
- [Corrections d'erreurs](#)

Partie III : [Notes relatives aux postes de bilan](#)

[1. Actif immobilisé](#)

[2. Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé](#)

- [Les amortissements](#)
- [Les dépréciations](#)

[3. Stocks et en-cours](#)

[4. Créances](#)

[5. Financements reçus](#)

[6. Provisions](#)

[7. Dettes](#)

Partie IV : [Notes relatives aux postes du compte de résultat](#)

[1. Produits de fonctionnement et produits financiers](#)

[2. Charges de fonctionnement et charges financières](#)

[3. Charges d'intervention](#)

Partie V : [Autres informations](#)

[1. Événements postérieurs à la clôture](#)

[2. Engagements hors bilan](#)

[3. Effectifs](#)

[Retour sommaire](#)

Les différentes parties du contenu de l'annexe proposée par l'instruction M9-6 OP@LE

Partie I : Les faits caractéristiques de l'exercice et les modifications apportées.

Cette partie mentionne des événements ayant conduit à des incidences comptables pendant l'exercice tels que :

- ⇒ Des évolutions de structures, des changements d'organisation ou de fonctionnement de l'établissement ou des décisions du CA apportant un changement comptable significatif (durées d'amortissement des immobilisations, admissions en non-valeur, remises gracieuses, etc.) ;
- ⇒ Les évolutions des éléments liés aux fonds propres (financements reçus), au patrimoine (importante cession de biens ...) ;
- ⇒ Le cas échéant, des circonstances empêchant de comparer un exercice sur l'autre.

 *Exemple : Pour les établissements passant à OP@LE, le passage au nouveau PGI est un fait caractéristique de l'exercice.*

Partie II : Les principes, règles et méthodes comptables applicables.

Cette partie permet de présenter succinctement les principes généraux appliqués par l'établissement sans pour autant citer les principes généraux comptables élémentaires (ex : indépendance des exercices, l'image fidèle, etc.). Elle n'a pas vocation à fournir une explication détaillée. Dès lors que l'ensemble des explications et justifications des choix de l'EPL est présenté dans des notes individuelles portant sur chacun des postes du bilan et du compte de résultat.

1. Principes et méthodes d'évaluation

Lorsque plusieurs méthodes comptables sont envisagées (notamment si les textes définissent une méthode préférentielle et d'autres méthodes alternatives), il est nécessaire que l'EPL présente en annexe la méthode qu'il a retenue et, si besoin, justifie son choix, particulièrement lors de l'utilisation d'une méthode alternative à la méthode préférentielle.

2. Comparabilité des comptes

La qualité des comptes est une exigence constitutionnelle (article 47-2 de la constitution) qui doit répondre notamment aux objectifs suivants.

- Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;
- Les comptes doivent être établis selon des méthodes permanentes dans le but d'assurer leur comparabilité, cette dernière s'appliquant aux états financiers d'entités différentes ainsi qu'aux états financiers de la même entité dans le temps.

Par ailleurs, l'information financière doit être utile à la prise de décision, aussi bien pour l'ordonnateur que pour les autres utilisateurs (collectivité de rattachement, Etat, etc.). A ce titre, seules des informations comparables entre plusieurs établissements ou, pour un même EPL, comparables sur plusieurs exercices permettent d'assurer la pertinence des choix effectués.

De ce fait, la production d'une information comparative retraitée (ICR ou comptes *pro forma*) répond à des objectifs de comparabilité de données comptables suite à des variations de méthodes comptables, ou encore, lors de corrections d'erreur. Quelle que soit la nature du changement, l'information *pro forma* correspond au retraitement des données comptables antérieures concernées (actif, passif, situation nette et/ou compte de résultat).

Dans tous les cas (changements de méthodes comptables ou correction d'erreurs), l'annexe des états financiers présente ces changements et corrections ayant eu lieu au cours de l'exercice. Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

- **Changement de méthodes comptables**

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'EPL, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes.

- La nature du changement de méthode comptable ;
- Pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers.


Si le changement est réalisé par l'EPL, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'EPL, celui-ci indique les informations suivantes.

- Le texte imposant le changement ;
- Le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Au titre de l'information comparative, l'agent comptable veillera à proposer une analyse de l'impact de la nouvelle méthode sur les comptes. L'annexe des états financiers de l'exercice N (premier exercice de la nouvelle méthode comptable) présente les éléments de l'exercice N-1 comme si cette nouvelle méthode comptable avait été appliquée au moyen du retraitement des éléments concernés (actif, passif, fonds propres).

Si l'application rétrospective est impraticable, le changement de méthode comptable est appliqué de manière prospective et l'EPL indique les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi que la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

 *Exemple de changement de méthodes comptables : comptabilisation par composants, financements externes de l'actif*

Changements de méthodes comptables	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => l'effet après impôt de la nouvelle méthode est calculé comme si la méthode avait toujours été appliquée.</p> <p>Incidence prospective : Non, sauf s'il est impossible d'estimer l'effet à l'ouverture de l'exercice.</p>

Comptabilisation	Impact sur la situation nette : Oui => Impact du changement à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau, après effet de l'impôt. Impact sur le compte de résultat : Non, sauf impact fiscal.
Information financière comparative	Oui : Présentation en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent avec la nouvelle méthode, comme si elle avait été déjà appliquée.
Information en annexe	Justification de ce changement et effets sur le résultat et la situation nette de l'exercice précédent si application rétrospective et seulement sur le résultat si application prospective.

- **Changement d'estimations comptables**

L'EPLÉ 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.



Exemple : la revalorisation d'un actif, les dépréciations

Changements d'estimations comptables	
Évaluation	Incidence rétrospective : Non Incidence prospective : Oui => Il ne peut y avoir de modifications que dans l'exercice en cours et dans les exercices futurs.
Comptabilisation	Impact sur la situation nette : Non Impact sur le compte de résultat : Oui
Information financière comparative	Non
Information en annexe	Présentation et justification des changements d'estimations comptables en annexe.


- **Corrections d'erreurs**

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'EPLÉ portant sur un ou des exercices. Elle est corrigée de manière rétrospective dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Au titre de l'information comparative retraitée, l'exercice antérieur est présenté corrigé de cette erreur. Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'EPLÉ, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- La nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;

- Pour l'exercice antérieur, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- Le montant de la correction au début de l'exercice.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour l'exercice antérieur, la correction est effectuée uniquement dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte. L'EPLÉ mentionne en annexe les circonstances qui ont mené à cette situation ainsi qu'une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

 *Exemple : un bien rentré en section de fonctionnement au lieu de la section d'investissement*

Corrections d'erreurs	
Évaluation	<p>Incidence rétrospective : Oui => De par leur nature, concerne obligatoirement la comptabilisation d'opérations passées.</p> <p>Incidence prospective : Non</p>
Comptabilisation	<p>Impact sur la situation nette : 2 cas à distinguer :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Oui selon la règle générale : => Impact de la correction d'erreur à l'ouverture de l'exercice imputé sur le report à nouveau - Non dans le cas particulier d'une activité assujettie à l'impôt. <p>Impact sur le compte de résultat : Non sauf si la correction d'erreur porte sur une activité assujettie à l'impôt.</p>
Information financière comparative	<p>Oui : Présentation en annexe des postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent après effet de la correction de l'erreur, à la condition que l'erreur porte sur un exercice présenté (N-1 pour les organismes publics).</p>
Information en annexe	<p>Information sur les erreurs corrigées.</p>

[Retour sommaire](#)

Partie III : Notes relatives aux postes de bilan

1. Actif immobilisé

L'annexe des états financiers présente des tableaux faisant apparaître, par catégorie d'immobilisations, les éléments expliquant les variations de patrimoine de l'EPL.

Un modèle de tableau est proposé ci-après. Il convient de l'adapter en fonction des immobilisations de l'EPL.

Pour chaque catégorie d'immobilisation, une information est notamment fournie concernant :

- Les amortissements (les modes d'amortissement, les taux d'amortissements et les durées d'amortissements utilisés) ;
- Les dépréciations éventuelles (montants des dépréciations comptabilisées ou reprises ainsi que les événements qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre les dépréciations) ;
- Les entrées ;
- Les sorties (cessions ou mises au rebut).

Dans le cas d'actifs incorporels et corporels acquis ou produits conjointement pour un coût global, l'annexe doit apporter des précisions sur la nature, le montant et le traitement de ces biens. Le coût de l'immobilisation est indiqué en distinguant la partie financée par l'EPL et la partie financée par les autres partenaires.

Modèle de tableau des immobilisations

Rubriques et postes	Valeur brute au début de l'exercice	Augmentations		Diminutions		Valeur brute à la fin de l'exercice
		Par virement de poste à poste	Acquisitions Mises à disposition Transferts	Par virement de poste à poste	Cessions Mises au rebut	
Immobilisations incorporelles - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires - Autres immobilisations incorporelles						
Immobilisations corporelles - Terrains - Constructions - Installations techniques, matériels, et outillage - Collections - Biens historiques et culturels (dont dépenses ultérieures)						

- Autres immobilisations corporelles						
Immobilisations corporelles en cours						
Participations et créances rattachées à des participations						
- Titres de participation - Autres formes de participation - Créances rattachées à des participations						
Autres immobilisations financières						
- Titres immobilisés (droit de propriété) - Titres immobilisés (droit de créance) - Dépôts et cautionnements versés - Autres créances immobilisées						
TOTAUX						

2. Amortissements et dépréciations de l'actif immobilisé



Les amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie pour les actifs amortissables.

La durée d'amortissement utilisée sera précisée :

- Le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements ;
- La nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice en cours ou sur les exercices ultérieurs (durée de l'amortissement, valeur résiduelle, durée d'utilité ...).

Modèle de tableau des amortissements

Rubriques et postes	Cumulés au début de l'exercice	Augmentations (Dotations de l'exercice)	Diminutions (amortissements afférents aux éléments de l'actif sortis)	Cumulés à la fin de l'exercice
Immobilisations incorporelles - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires - Autres immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles - Terrains - Constructions - Installations techniques, matériels, et outillage - Collections et biens historiques et culturels - Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations corporelles en cours				
TOTAUX				

❖ **Les dépréciations**

Un actif ne fait l'objet d'un test de dépréciation que si, au cours de l'exercice, est intervenu un fait extraordinaire et ponctuel susceptible d'entraîner sa dépréciation.

Pour les dépréciations de montant significatif, comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice, une information est fournie sur :

- Les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation ;
- Le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ainsi que la méthode de calcul utilisée ;
- La valeur actuelle retenue : valeur vénale ou valeur d'usage ; si la valeur vénale est retenue, une information est donnée sur la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ;
- Si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci doivent être indiquées ;
- Le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dépréciation.

Modèle de tableau des dépréciations

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Solde à la clôture de l'exercice
- Dépréciations des immobilisations				
- Dépréciations des stocks et en-cours				
- Dépréciations des comptes de tiers				
- Dépréciations des comptes financiers				
Total des dépréciations				

3. Stocks et en-cours

L'annexe peut faire état des variations de stocks significatives. Le comptable s'attachera à dégager, si cela se justifie, les méthodes utilisées pour le suivi des stocks.

4. Créances

L'annexe présente une information sur les créances détenues par l'EPLÉ en distinguant les créances par leur nature et leur échéance (moins d'un an ou plus d'un an). L'information fournie porte sur :

- Le type de créances et leur origine ;
- Les actions engagées pour le recouvrement ;
- Les montants des dépréciations éventuelles (comptabilisées ou reprises) ainsi que les méthodes utilisées ;
- Les décisions d'apurement de créances par nature de décision (admissions en non-valeur, remises gracieuses).

5. Financements reçus

L'annexe indique les caractéristiques des principaux financements dont l'EPLÉ bénéficie (financements en cours ou nouveaux financements de l'exercice). L'information présentée doit distinguer les différents financeurs de l'EPLÉ. Ces informations peuvent être données sous forme de tableau.

L'état de suivi des financements des actifs contient :

- Le solde des financements à l'ouverture, les mouvements de l'exercice et le solde à la date de clôture.
- Le détail des variations de valeurs des financements :
- Les reprises de financements résultant d'amortissements sur les actifs financés ;
- Les reprises résultant de dépréciations sur les actifs financés ;
- Les reconstitutions de financements résultant des reprises de dépréciations sur les actifs financés ;
- Les reprises résultant de sorties du bilan des actifs financés (cessions ou mises au rebut).

6. Provisions

Pour chaque catégorie de provision pour risques et charges, une information est fournie concernant la nature, les méthodes de calcul et le montant des provisions constituées par l'EPL. Un modèle de tableau est proposé ci-après.

Ainsi, pour chaque catégorie de provision doivent être mentionnés :

- Les montants à l'ouverture et à la clôture ;
- Les provisions constituées au cours de l'exercice ;
- Les montants repris car utilisés au cours de l'exercice ;
- Les montants repris parce que devenus sans objet.

Pour les risques et charges provisionnés pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- La nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- La méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;
- Les incertitudes relatives à l'évaluation ou aux échéances de ces dépenses, en précisant le cas échéant les hypothèses ayant conduit à l'estimation ;
- Le montant de tout remboursement attendu, ainsi que de l'actif comptabilisé au titre de ce remboursement.

Modèle de tableau des provisions

Rubriques et postes	Solde à l'ouverture de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Solde à la clôture de l'exercice
			Provision utilisée	Provision non utilisée	
Provisions pour risques <ul style="list-style-type: none">- Provisions pour litiges- Provisions pour pertes de change- Provisions pour pertes sur contrat- Autres provisions pour risques					
Provisions pour charges <ul style="list-style-type: none">- Provisions pour pensions et obligations similaires- Provisions pour restructurations- Provisions pour impôts- Provisions pour gros entretien ou grandes révisions- Provisions pour remises en état- Provisions pour CET- Provisions pour CET - Charges sociales et fiscales					

- Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement					
- Autres provisions pour charges					
Total des provisions					

7. Dettes

L'annexe présente une information sur les dettes de l'EPL, classée selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, à plus d'un an et cinq ans au plus, et à plus de cinq ans.

Modèle de tableau des dettes

Rubriques et postes	Montant	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéance à 1 an au plus	Echéance à plus d'1 an et 5 ans au plus	Echéance à plus de 5 ans
Dettes financières				
Dettes non financières				
- Dettes fournisseurs et comptes rattachés				
- Dettes fiscales et sociales				
- Avances et acomptes reçus				
- Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention)				
- Autres dettes non financières				
- - Produits constatés d'avance				
TOTAUX				

[Retour sommaire](#)

Partie IV : Notes relatives aux postes du compte de résultat

1. Produits de fonctionnement et produits financiers

Les informations suivantes sont mentionnées en annexe :

- S'ils sont significatifs, les produits relatifs à des exercices antérieurs ;
- Les prix de cession d'éléments d'actif ;
- Les reprises sur amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important (pour les provisions, indication des montants de provisions repris car utilisés et repris car non utilisés) ;
- S'ils sont significatifs, des précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des transferts de charges de fonctionnement.
- Produits financiers de caractère exceptionnel ;

2. Charges de fonctionnement et charges financières

- Montant détaillé des frais accessoires d'achat lorsqu'ils n'ont pas été enregistrés dans les comptes de charges par nature prévus à cet effet ;
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs, notamment les charges afférentes aux annulations de titres ;
- Valeurs comptables des éléments d'actif cédés ;
- Dotations aux amortissements, dépréciations et provisions de montant relativement important.
- Si elles sont significatives, les charges relatives à des exercices antérieurs ;
- Charges financières de caractère exceptionnel ;

3. Charges d'intervention

Pour cette nature de charges, l'annexe doit indiquer leur répartition par catégorie de bénéficiaires.

[Retour sommaire](#)

Partie V : Autres informations

Cette partie regroupe généralement les informations ne concernant pas des postes précis.

1. Événements postérieurs à la clôture

Les événements post-clôture sont tous les événements intervenant entre la date de la clôture de l'exercice et la date d'arrêté des comptes annuels et qui sont susceptibles d'avoir un impact sur la situation économique et financière de l'EPL.

2. Engagements hors bilan

Les entités doivent également fournir en annexe une information relative aux engagements et aux opérations hors bilan dès lors qu'ils sont significatifs et que leur connaissance est nécessaire à l'appréciation de la situation financière de l'entité.

3. Effectifs

Normalement, les informations concernant les effectifs relèvent du compte rendu de gestion établi par l'ordonnateur. Cependant, si cela est significatif, un récapitulatif des moyens (ETP et ventilation par catégorie) mis à disposition pour le fonctionnement de l'agence comptable pourra être présenté.

[Retour sommaire](#)