

# **LA COMPTABILITE PAR ACTIONS ET PAR ETABLISSEMENTS**

**Les objectifs d'une comptabilité par actions et d'une comptabilité par établissements**

**Distinction entre la comptabilité par actions et la comptabilité par établissements**

**Comment choisir l'organisation comptable adaptée ?**

**Comptabilité par établissements**

- Mise en oeuvre
- Application technique

**Comptabilité par actions**

- Comptabilité analytique
- Résultat par actions (suivi extra comptable)

**Information aux membres et aux tiers**

## **Les objectifs d'une comptabilité par actions et d'une comptabilité par établissements**

Elles ont le même objectif, produire une information financière ciblée sur un sous ensemble d'activités identifiées d'une entité personne morale.

La production de l'information peut répondre à plusieurs contraintes :

- Produire une information périodique afin de contribuer au pilotage de gestion.  
C'est le cas d'une association réalisant des métiers différents (ex : formation et insertion, animation jeunesse et action culturelle, etc.).
- Produire une information afin de remplir une obligation conventionnelle de restitution de l'utilisation des fonds reçus.  
C'est le cas d'une association bénéficiant de subventions associées à des objectifs de réalisation opérationnels et des dépenses subventionnables (ex : Fonds social européen, projets européens fonds FEDER, Caisses d'Allocations Familiales pour les crèches, etc.).

- Produire une information afin de remplir une obligation réglementaire imposée par le législateur.

C'est le cas des associations relevant du secteur sanitaire et social, ou médico-social, et gérant plusieurs établissements distincts (ex : CAT, centre d'aide par le travail, devenu ESAT, SESSAD, service d'éducation spécialisée et de soins à domicile).

Remarque La loi n° 2000-321 du 12 avril 2000, relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations (article 10), complétée par le décret n°2001-495 du 6 juin 2001 et par la circulaire du Premier Ministre du 1<sup>er</sup> décembre 2000, pour l'Etat, instaure l'obligation de rendre compte de l'usage fait de subventions publiques perçues.

Cette obligation se traduit par :

- La production d'un compte rendu financier,
- La production éventuelle des pièces justificatives (si convention et dès lors que la subvention est supérieure à 23 000 €),
- Le contrôle éventuel de l'administration.

### **Distinction entre la comptabilité par action et la comptabilité par établissement**

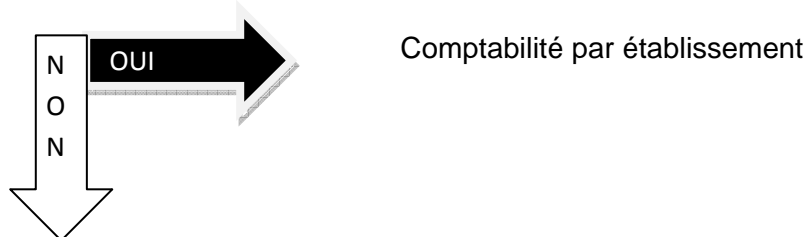
La notion d'établissement revêt un caractère juridique et/ou réglementaire nécessitant la mise en place d'une comptabilité générale distincte et autonome.

La comptabilité par action peut répondre à une obligation réglementaire (ex : ESAT comptabilité analytique obligatoire entre l'ESAT commercial et l'ESAT administratif), mais ne nécessite pas de comptabilités générales distinctes.

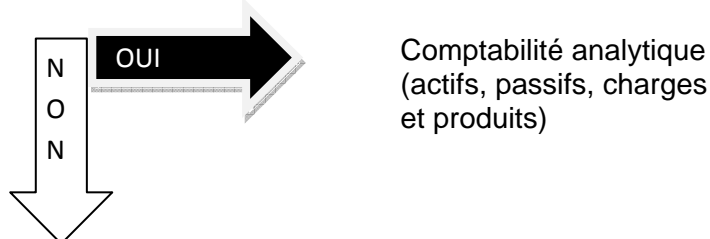
La comptabilité par action peut être mise en place à partir, soit d'une comptabilité analytique, soit de suivis extra comptables sous tableur.

### **Comment choisir l'organisation comptable adaptée ?**

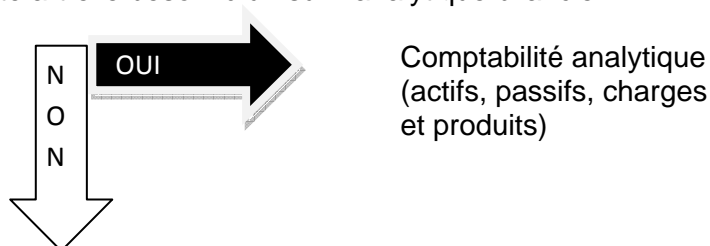
Etape 1 Y-a-t-il une obligation réglementaire de mettre en œuvre une comptabilité générale distincte ?



Etape 2 Y-a-t-il une obligation réglementaire ou conventionnelle de mettre en œuvre une comptabilité analytique ?



Etape 3 L'entité a-t-elle besoin d'un suivi analytique bilanciel ?



Etape 4 Comptabilité analytique (charges et produits uniquement)  
ou  
Suivi analytique extra comptable

Les 3 premières étapes ne soulèvent pas de difficulté, puisqu'elles ne présentent pas d'alternative.

L'étape 4 nécessite une analyse d'opportunité qui va dépendre de plusieurs critères.

| CRITERES  | Comptabilité analytique | Suivi analytique extra comptable |
|---|-------------------------|----------------------------------|
| Volume des écritures  | +                       | -                                |
| Volume du nombre d'actions (sections analytiques possibles)                   | +                       | -                                |
| Volumes des coûts directs sur actions   | +                       | -                                |
| Volumes des coûts indirects   | -                       | +                                |
| Volume et prépondérance des charges de personnel                              | -                       | +                                |
| Volume du nombre de clés de répartition sur lignes de coûts indirects         | -                       | +                                |
| Coût du traitement et des ressources affectées au traitement de l'information | -                       | +                                |
| Bouclage comptabilité générale  | +                       | -                                |
| Souplesse et adaptabilité du système d'information                            | -                       | +                                |

Le choix de l'organisation et de la production de l'information analytique sera donc fonction des objectifs de l'entité, des critères qu'elle priorise et des ressources qu'elle souhaite affecter.

## Comptabilité par établissement

### ▪ Mise en oeuvre

Chaque établissement bénéficie d'une comptabilité générale autonome. Il est fortement souhaitable que chaque établissement utilise le même progiciel comptable. Lorsque l'entité dispose d'un service central ou d'un siège, la question ne se pose pas.

Bien que doté d'une comptabilité générale propre, il n'en demeure pas moins que la comptabilité de l'établissement constitue un sous-ensemble de la comptabilité générale de l'entité.

Les comptes annuels de l'entité sont établis par l'agrégation (et non la consolidation) des comptabilités générales distinctes des établissements.

Les bilans, comptes de résultats et commentaires explicatifs des établissements peuvent être présentés dans l'annexe des comptes annuels de l'entité, renforçant ainsi la transparence financière de la personne morale.

### ▪ Application technique

Le plan comptable associatif (CRC99-01) prévoit l'utilisation de comptes spécifiques de liaison des établissements (avec le siège social ou entre eux).

181 Apports permanents entre siège social et établissements.

185 Biens et prestations de service échangés entre établissements et siège social.

186 Biens et prestations de service échangés entre établissements (charges).

187 Biens et prestations de service échangés entre établissements (produits).

Toujours dans le but d'améliorer la transparence financière, il sera utile pour l'entité de développer autant que nécessaire la nomenclature comptable des comptes de liaison utilisés.

Ex : 181 xxx Apports en trésorerie  
181 xxx Apports en matériel

Lors de l'établissement des comptes annuels de l'entité, les comptes de liaison sont soldés par l'agrégation des comptabilités distinctes.

## **Comptabilité par action**

Le terme « action » doit être retenu au sens large. Il peut s'agir de métiers, de secteurs d'activité ou encore de projets différents.

### ▪ **Comptabilité analytique**

**La comptabilité générale et la comptabilité analytique ne répondent pas aux mêmes besoins.**

Lorsqu'il n'existe pas de comptabilité analytique, le plan des comptes (comptabilité générale) est très souvent surdéveloppé afin de pouvoir identifier les charges et les produits par secteur ou action.

Il en résulte, pour une même nature de charge et/ou produit, une multiplication des comptes.

Cette pratique génère le dysfonctionnement suivant :

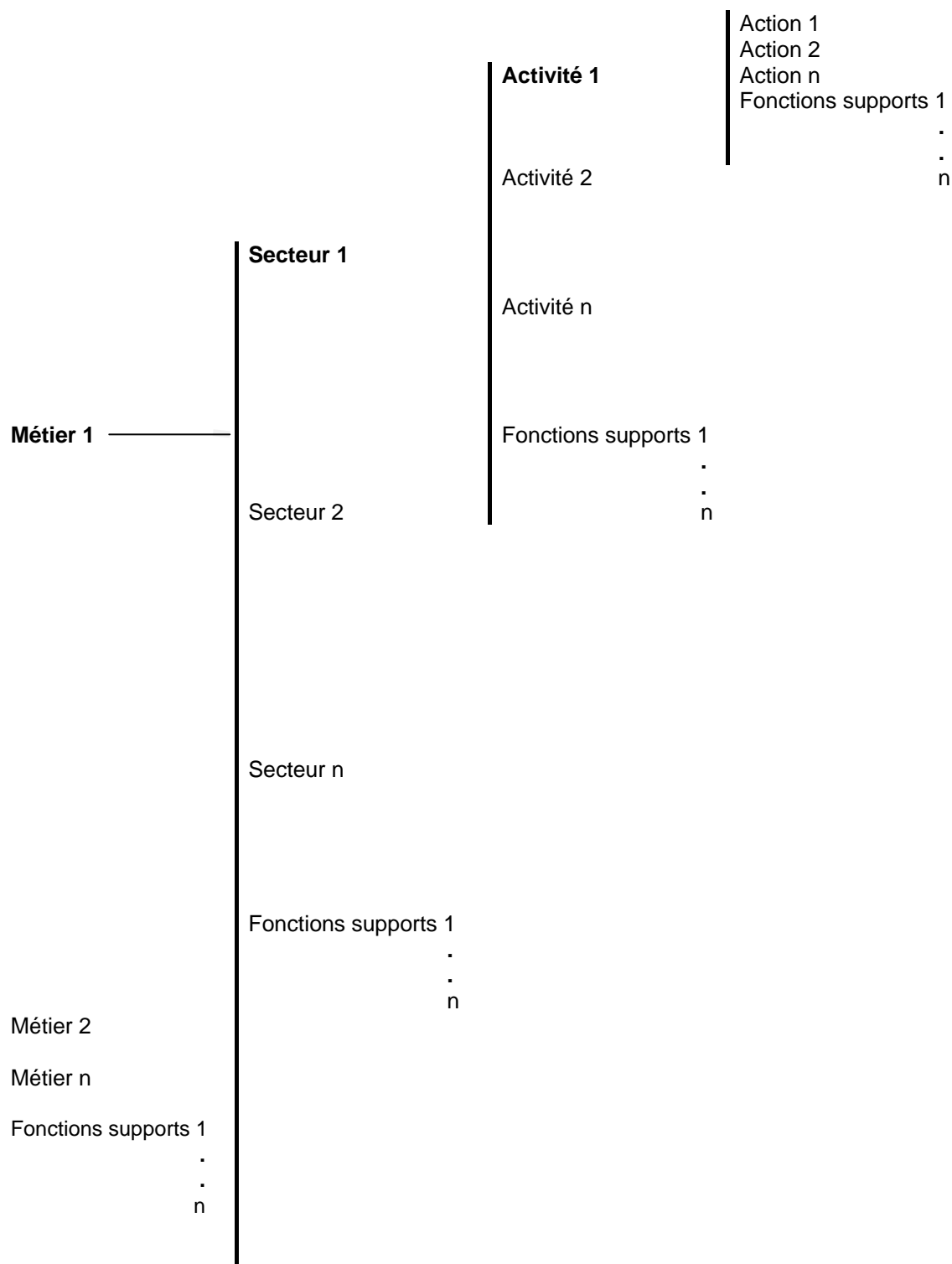
Une pièce administrative (ex : facture d'achat) est éclatée sur plusieurs comptes, ce qui est :

- Non conforme au droit comptable
- Générateur de difficulté de révision et d'audit de la comptabilité.

**La mise en œuvre d'une comptabilité analytique nécessite les étapes suivantes :**

Etape 1 Définition de la nomenclature analytique (ou arborescence analytique)  
De cette définition découlera le plan comptable analytique.

| Plan comptable analytique ou sections | Métiers et fonctions supports | Secteurs et fonctions supports | Activités et fonctions supports | Actions ou projets et fonctions supports |
|---------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|--|
|---------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|--|



Aux rubriques Métiers, Secteurs, Activités, Actions ou Projets, correspondent des affectations directes de charges et produits.

Aux rubriques Fonctions supports - par niveau d'arborescence – correspondent des charges et produits indirects dont la répartition ultérieure est liée à la même clé de répartition.

Ex : si le secteur 1 (qui présente 2 activités) utilise 1 local dédié, une section analytique spécifique (fonction support local du secteur 1) sera créée.

Cette section sera imputée des coûts suivants :

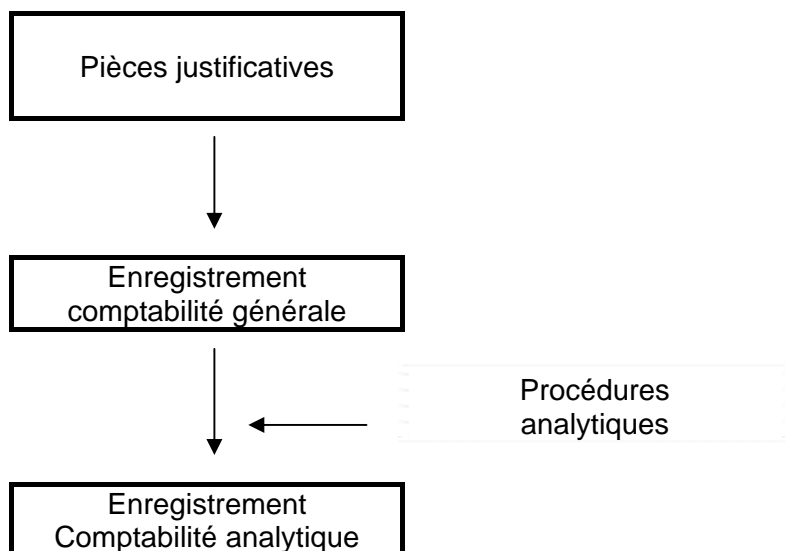
- Loyers
- Charges locatives
- EDF
- Eau
- Assurance
- Entretien, etc.

Le total de cette section sera réparti, par exemple, au poids relatif des m<sup>2</sup> d'utilisation par chacune des activités.

Chaque section analytique ne doit enregistrer que des imputations directes ou des imputations faisant l'objet d'une même méthodologie de répartition.

La nomenclature analytique évolue à chaque exercice avec la construction budgétaire n+1.

## Etape 2 Définition du manuel de procédures analytiques



Les procédures analytiques peuvent être définies à partir du tableau suivant :

| N° compte Comptabilité générale | Libellé et nature charge ou produit | Section analytique d'imputation | Mode de répartition | Commentaires |
|---------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------|---------------------|--------------|
|                                 |                                     |                                 |                     |              |
|                                 |                                     |                                 |                     |              |
|                                 |                                     |                                 |                     |              |
|                                 |                                     |                                 |                     |              |

La nomenclature et les procédures analytiques doivent donc répondre à 3 exigences :

- Traçabilité avec la pièce justificative,
- Suivi économique et financier au regard de l'objectif de pilotage de gestion et/ou l'obligation conventionnelle ou réglementaire,
- Conformité avec la construction et le contrôle budgétaire de l'association.

▪ **Résultat par action (suivi extra comptable)**

Le résultat par action, à partir de suivi extra comptable, est une alternative à la mise en œuvre d'une comptabilité analytique sur progiciels spécifiques.

Il est particulièrement adapté dans les associations subventionnées, prestataires de service (60 à 85 % de charges de personnel), présentant peu de coûts directs et peu d'actions.

Si la comptabilité analytique présuppose un traitement méthodologique dynamique (à chaque écriture, tout au long de l'exercice), le résultat par action se construit ponctuellement et à posteriori, lors d'une situation comptable intermédiaire ou lors de l'arrêté des comptes annuels.

Le résultat par action ne porte que sur les charges et produits.

**Exemple de méthodologie :**

Etape 1           Extraction d'une balance (comptabilité générale), révisée sous tableur

Etape 2           Définition de la nomenclature actions, dont l'action services communs (ou fonctionnement)

Etape 3           Codification des soldes de charges et produits à partir de 5 critères :

- Coûts nets salariés : ce sont les comptes de charges et de transfert de charges (produits) ayant trait à la masse salariale, aux taxes assises sur les salaires, aux aides à l'embauche et plus généralement aux comptes représentatifs d'un flux de personnel,
- Coûts directs nets : ce sont les charges et les produits qui peuvent être affectés directement à une action,
- Coûts indirects nets : ce sont les charges et les produits qui ne peuvent être affectés directement à une action et qui vont faire l'objet d'une répartition,
- Subventions directes : ce sont les subventions qui peuvent être affectées directement à une action,
- Subventions de fonctionnement : elles sont affectées à l'action de services communs dont elles atténuent le coût.

Etape 4      Etablissement et répartition des coûts nets salariés

Le coût net salarié est établi pour chaque personnel.

En l'absence de définition de poste fixé sur les différentes actions, l'organisation d'un suivi des temps passés permet l'imputation sur les actions.

Il est utile d'exprimer la répartition des temps en %, afin d'éviter les difficultés d'imputation de type jours RTT ou jours congés payés.

Etape 5      Répartition des coûts indirects et de l'action services communs (ou fonctionnement)

Les clés de répartition sont multiples ; on retient principalement les suivantes :

- Poids relatif des coûts nets salariés par action
- Poids relatif des coûts totaux après imputation des coûts nets salariés par action
- Poids relatif des subventions directes, etc.

Chaque clé de répartition présente des avantages et des inconvénients. L'important est de retenir celle qui permet de mieux appréhender la réalité économique.

**Information aux tiers**

Quelque soit l'organisation comptable retenue par la gouvernance de l'entité, le processus méthodologique appliqué aux flux financiers doit être présenté tant aux tiers, qu'aux membres de l'entité.