

505 LH 718/2

626

(1943)

Imputations exceptionnelles aux comptes d'établissement
et d'exploitation à titre de provision

Avis de la C. de Vérification n° 4561
Notification par le M.T.P.

20. 3.43
22. 4.43

626
Secrétariat d'Etat
aux Communications

Paris, le 22 avril 1943

Direction
des Chemins de fer

ler bureau

C O P I E

Le Ministre Secrétaire d'Etat à la Production
Industrielle et aux Communications,

à Monsieur le Président du Conseil d'Administration
de la Société Nationale des Chemins de fer
français

OBJET : Imputations exceptionnelles aux comptes d'éta-
blissement et d'exploitation de recettes et de
dépenses à titre provisoire.

J'ai l'honneur de vous adresser ci-joint une copie
de l'avis n° 4561 du 20 mars 1943 de la Commission de
Vérification des Comptes des Chemins de fer relatif aux
imputations exceptionnelles aux comptes d'établissement et
d'exploitation de votre Société de recettes et de dépenses
à titre provisoire.

D'accord avec M. le Ministre Secrétaire d'Etat à
l'Economie Nationale et aux Finances, j'approuve les con-
clusions de ce rapport.

Par autorisation
Le Directeur des Chemins de fer

Signé : MORANE

Commission de Vérification
des comptes de chemins de fer

Séance du 20 mars 1943

Société Nationale des chemins de
fer.

N° 4561.

Rapporteur : M. Oagneul

Avis relatif aux imputations exceptionnelles
aux comptes d'établissement et d'exploitation
de recettes et de dépenses à titre de provision.

La Commission de Vérification des Comptes, dans son rapport N° 4516 du 25 août 1941 a rappelé qu'il était de jurisprudence de n'admettre au compte d'Etablissement ou au compte d'Exploitation d'une année déterminée que les dépenses réellement payées et celles dont l'exigibilité est certaine (1). Et la Commission a rejeté l'imputation en dépenses d'Etablissement d'acomptes à payer à des constructeurs de matériel roulant qui ne présentaient pas le caractère d'une exigibilité certaine parce qu'on ne pouvait à l'avance indiquer avec certitude ni le montant des paiements - du fait des révisions de marchés dues à la hausse des prix et des pénalités pour retard infligées aux constructeurs - ni la date desdits paiements à intervenir du fait des événements qui ont retardé et parfois suspendu pour un temps indéterminé l'exécution des marchés.

La Société Nationale, estimant que la rigueur de ces principes ne paraît pas répondre au caractère commercial et industriel de ses opérations, propose (2) d'appliquer à l'avenir les règles plus souples suivantes, d'une part pour les imputations à inscrire normalement dans un exercice donné, d'autre part pour les imputations exceptionnelles à titre de provision.

La Commission est dans ces conditions appelée à émettre un avis de principe sur les cas proposés par la Société Nationale où la constitution d'une provision sera ou non admise par elle, se réservant naturellement d'apprécier lors de la vérification des comptes de chaque exercice le mode de calcul, le montant desdites provisions, le cas échéant le choix fait par la Société Nationale entre les diverses provisions susceptibles d'être constituées pour un exercice donné et ses répercussions sur les résultats généraux des exercices successifs.

En d'autres termes le présent avis a simplement pour objet d'indiquer les cas actuellement prévus où une provision est susceptible d'être légitimement constituée.

(1) Cette jurisprudence exposée dans les rapports N°s 3522 et 3695 (P.L.M. - 1919) résulte des arrêts du Conseil d'Etat des 12 juin et 24 juillet 1874 : peuvent être passées en écritures les recettes qui ne font l'objet d'aucun litige et dont le recouvrement est assuré, les dépenses qui ne font l'objet d'aucun litige et dont l'exigibilité est certaine.

(2) Lettre et note du 7 septembre 1942 de M. le Directeur des Services financiers de la Société Nationale à M. le Chef de la Mission du Contrôle financier.

I - Imputations à inscrire normalement dans l'exercice.
Règles proposées par la Société nationale.

A - Dépenses.

a) Sommes dues au personnel.

Ces sommes sont à imputer dans l'exercice de mise en paiement.

b) Sommes dues aux tiers (fournitures, matériel, outillage, prestations de service, etc....).

Chaque terme de paiement est à imputer dans l'exercice pendant lequel la double condition suivante est réalisée :

1°) la constatation officielle du fait (livraison, approvisionnement en usins, exécution totale ou partielle sur chantier) qui ouvre droit au paiement a été fait dans l'exercice. La date de constatation à retenir est celle du procès-verbal de réception, du récépissé d'expédition, de la situation des travaux ou d'acceptation de mémoire.

2°) L'accord a été réalisé avec le créancier sur la somme due. En l'absence de facture l'accord du créancier peut être considéré comme acquis lorsque le prix fixé par le contrat ne peut donner lieu à litige.

Toutefois les retenues de garantie sont toujours à imputer dans l'exercice de livraison ou de terminaison des travaux.

c) Utilisation de matières approvisionnées.

La valeur des matières est à imputer au compte d'emploi dans l'exercice d'utilisation.

B - Recettes.

Une recette est à imputer dans un exercice lorsqu'elle répond à la double condition suivante :

1°) le service auquel répond la recette (travaux, transport, fourniture, etc..) a été rendu dans l'exercice.

2°) l'accord a été réalisé avec le débiteur sur la somme due.

Avis de la Commission.

La Commission constate que les règles proposées par la Société Nationale sont conformes aux usages suivis par la plupart des anciens Réseaux et généralisés par la Société Nationale depuis sa constitution. En particulier les règles d'imputation des acomptes aux fournisseurs et entrepreneurs de la S.N.C.F. sont incluses dans la note générale du 10 décembre 1940 (N° 8- A⁷, série finances et comptabilité), et dans la note du 10 novembre 1939 (N° 5- A⁴) en ce qui concerne les retenues

de garantie (1).

Il est entendu que depuis que la Société nationale a fixé dans les instructions générales données à ses services les règles à suivre, la Commission de Vérification n'acceptera pas que les imputations soient faites suivant d'autres règles. Par exemple lorsque les deux conditions précisées pour l'imputation des acomptes aux fournisseurs : constatation officielle du service fait, accord sur la dette avec le créancier sont réalisées, l'imputation dans l'exercice de réalisation des dites conditions doit être effectuée; elle ne saurait être reportée à l'exercice d'acceptation des traites ou de règlement de l'acompte sans provoquer un redressement des comptes par la Commission.

Pour la période antérieure aux instructions générales de la Société Nationale à ses Services, la Commission admettra les écritures de chaque Région reconnues conformes aux usages du Réseau qu'elle remplace.

II.- Imputations exceptionnelles à titre de provision.

Règles proposées par la Société Nationale .

L'imputation anticipée de provisions aux comptes d'exploitation et d'établissement ne saurait être envisagée qu'à titre exceptionnel. Elle pourrait être autorisée dans les quelques cas particuliers suivants :

A - Dépenses.-

Certaines dépenses ne peuvent faire l'objet d'une liquidation définitive et ne sont pas exigibles à la fin de l'exercice, bien qu'elles correspondent à des services faits, à des travaux exécutés ou à des fournitures livrées au cours de cet exercice. Parmi ces dépenses qui pourraient faire l'objet d'imputations provisionnelles au compte de l'exercice, rentrent notamment :

a/ Sommes dues au personnel.

Rappel général de solde devant être payé au titre de l'exercice dans l'exercice suivant.

b/ Sommes dues aux tiers.

Termes contractuels correspondant à des "services faits" officiellement constatés dans l'exercice, mais dont le montant n'a pu être arrêté en accord avec le créancier (marchés se référant à des prix non encore connus, majorations de prix non arrêtées en raison de difficultés dans l'application de la clause contractuelle).

(1) Les retenues de garantie étant fréquemment payées par avance aux fournisseurs moyennant caution, la Commission a admis dans la Note N° 4516 (p.4) déjà citée leur imputation au compte d'Etablissement lors du règlement de l'acompte de réception provisoire.

Termes contractuels correspondant à des "services faits" dont la constatation officielle a été demandée avant la fin de l'exercice; mais n'a pu être effectuée faute de personnel spécialisé.

Augmentations de prix extra-contractuelles et rétroactives imposées par les Pouvoirs Publics, dont le principe est acquis en fin d'exercice mais dont le taux n'est pas encore homologué.

Valeur de prestations, dont l'exécution a été officiellement constatée, au cours de l'exercice et n'ayant fait l'objet ni de marché, ni de facturation (notamment fournitures et travaux faits par l'Etat français ou par les autorités d'occupation.)

Indemnités d'importance exceptionnelle restant à liquider en fin d'exercice au titre d'accidents ou de litiges nés dans l'exercice.

Par contre aucune imputation par provision ne serait admise pour travaux, fournitures ou services non faits, à l'exception, bien entendu du cas des travaux différés prévus par l'Avenant du 4 mars 1942. En matière d'approvisionnement notamment, toute imputation anticipée au compte d'emploi de matières non effectivement utilisées serait prohibée.

B - Recettes.-

En application du principe exposé ci-dessus pour les dépenses, seraient autorisées les imputations de recettes provisionnelles correspondant à des services rendus dans l'exercice, bien que le débiteur n'ait pas donné son accord sur le prix, du moment qu'il a accepté le principe du paiement (cas, notamment, des prestations aux autorités d'occupation ou à l'Etat).

Avis de la Commission.

La Commission observe qu'aux termes de la Convention du 31 août 1937 (article 35), la comptabilité de la Société Nationale est tenue suivant les principes de la comptabilité industrielle. Il devient donc possible de constituer des provisions.

Mais les insuffisances d'exploitation entraînant le versement par l'Etat de subvention ou avance dans les conditions prévues par les conventions et avenant en vigueur, les provisions doivent, comme le propose la Société Nationale, conserver un caractère exceptionnel: elles ont essentiellement pour objet de restituer à chaque exercice les recettes et dépenses le concernant, et dont les retards de liquidation et de règlement proviennent fréquemment de l'intervention des Pouvoirs Publics dans la fixation des salaires et des prix ou bien résultent des hostilités.

La Société Nationale, bien que proposant des règles pour l'avenir, a déjà depuis sa création constitué des provisions dans les divers cas prévus. On peut donc donner des exemples précis (1) à l'appui des hypothèses envisagées.

(1) D'après la lettre des services financiers de la Société Nationale du 23 janvier 1943.

A - Dépenses.

a/ Sommes dues au personnel.

Des provisions ont été constituées pour les rappels de solde lorsque les décisions d'augmentation ou d'application ont eu un caractère rétroactif, tel a été le cas :

- en 1939 pour la fraction de gratification correspondant au 4ème trimestre de 1939 qui n'a été effectivement payée qu'en 1940.

- en 1940 pour le code de la famille appliqué en 1941 avec effet rétroactif du 1er avril 1940.

- en 1941 pour l'augmentation du salaire horaire des auxiliaires payée en 1942 avec effet rétroactif du 1er novembre 1941.

La provision constituée a eu pour effet de permettre l'imputation par anticipation au débit du compte d'exploitation de l'exercice des sommes dues au titre de cet exercice.

b/ Sommes dues aux tiers.

I) Termes contractuels correspondant à des "services faits" officiellement constatés dans l'exercice, mais dont le montant n'a pu être arrêté en accord avec le créancier.

1° - La Société Nationale passe des marchés où il est prévu que le prix sera le prix homologué par les Pouvoirs publics au moment de la livraison. Or les homologations étant tardives ont un effet rétroactif à partir du dépôt de la demande d'homologation. Les fournisseurs facturent provisoirement à ce prix. Et la S.N.C.F. entre provisionnellement les marchandises en magasin à ce prix, le prix homologué étant en général le prix dont l'homologation a été demandée.

2° - Les redevances dues par la S.N.C.F. à l'Administration des Postes pour utilisation des lignes P.T.T. sont arrêtées par le Ministre au courant de l'exercice E pour l'exercice E-1. Une provision évaluée sur les bases du contrat est imputée à l'exercice E-1 et amortie dans l'exercice E.

D'une manière générale en cas de difficulté pour l'application de la clause de révision des prix, la provision est calculée sur la base de la thèse S.N.C.F., c'est-à-dire sur la base qui lui est la plus favorable.

II) Termes contractuels correspondant à des services faits dont la constatation a été demandée avant la fin de l'exercice, mais n'a pu être effectuée faute de personnel spécialisé.

Depuis qu'a été organisé le service des contrôleurs extérieurs (contrôle en usine) de la S.N.C.F. ce cas se présente très rarement. Mais la Commission ne saurait admettre qu'une imputation de dépense puisse être faite avant constatation du service fait. Il sera proposé de ne pas admettre ce cas de constitution de provision (1).

III - Augmentation de prix extracontractuelle et rétroactive imposée par les Pouvoirs Publics dont le principe est acquis en fin d'exercice mais dont le taux n'est pas encore homologué.

Deux exemples importants sont à donner : les prix des combustibles et les salaires de l'industrie privée.

On sait que le prix des combustibles est fixé par les Pouvoirs publics après accord des mines, de l'Etat français et les autorités d'occupation; le prix définitif n'est homologué que très tardivement, avec effet rétroactif. Les marchés en cours sont modifiés par avenants et prévoient l'application rétroactive. La provision ne peut être fixée qu'approximativement. Tel a été le cas pour l'exercice 1941 sur lequel une provision de 6 millions a été imputée, la dépense réelle réglée en 1942 a été de 10,5 millions.

L'augmentation générale des salaires alloués dans l'industrie privée a eu pour conséquence une révision des prix contractuels en 1942 avec effet rétroactif du 1er novembre 1941; une provision a été portée sur l'exercice 1941. Elle a été évaluée pour tenir compte de l'état des négociations à cette époque entre la S.N.C.F. et les industriels, et a atteint 26,5 millions.

IV - Valeur des prestations dont l'exécution a été officiellement constatée dans l'exercice et n'ayant fait l'objet ni de marchés, ni de facturations.

Le Service de la Reconstruction a bénéficié, pour le rétablissement des ouvrages d'art détruits au cours des hostilités de l'aide du Génie Militaire français et d'entreprises allemandes travaillant sans marchés préalablement discutés et approuvés. La S.N.C.F. doit prévoir le règlement des dépenses qui lui seront facturées, ce qui a eu lieu partiellement pour les allemands (926.000 francs).

Des évaluations fondées sur les prix consentis par les entreprises françaises travaillant habituellement pour la S.N.C.F. ont permis de chiffrer le montant des provisions constituées comme suit :

1940- Sapeurs du Génie : 8,4 Millions
1941- Sapeurs du Génie : 20,- Millions

Allemands: 0
Allemands: 130 Millions

(1) Il ne paraît pas avoir été constitué de provision à ce titre depuis 1938 .

La S.N.C.F. est en mesure d'indiquer dès maintenant que ces provisions seront insuffisantes; on prévoit un total de 200 millions pour les Allemands et de 40 millions pour le Génie Militaire français.

V - Indemnités L'importance exceptionnelle restant à liquider en fin d'exercice au titre d'accidents ou de litiges nés dans l'exercice.

Le 5 août 1940 un train de munitions explosait en gare de Miramas, occasionnant aux installations du chemin de fer et aux propriétés privées limitrophes des avaries importantes. En attendant l'établissement de la responsabilité civile de cet accident, des provisions ont été constituées pour un total de 44,5 millions résultant d'une évaluation sommaire des dégâts causés. La provision est partiellement amortie pour les dépenses de remise en état des installations du Chemin de fer.

La Commission constate qu'en l'espèce, la provision constituée par la S.N.C.F. comprend donc à la fois des dépenses de réparations d'ouvrage et de matériel de la S.N.C.F. et des indemnités pour dommages causés aux tiers.

La Commission est d'avis qu'à l'exception des provisions prévues par l'avenant du 4 mars 1942 en ce qui concerne les travaux d'entretien différés, il n'a pas été prévu par les conventions en vigueur que les dépenses de réparation d'ouvrages et de matériel de la Société nationale puissent être imputées à un exercice autre que celui pendant lequel elles ont été effectuées. La Commission estime que seules les dépenses résultant d'indemnités à verser aux tiers qui font l'objet d'une constatation certaine peuvent donner lieu à provision.

Indépendamment de ce cas exceptionnel, les Divisions commerciales de l'Exploitation des Régions constituent depuis 1940 des provisions qui correspondent au montant approximatif dû pour pertes, avaries et retards aux usagers du chemin de fer pour des transports effectués dans le courant de chaque exercice et non encore réglés au 31 décembre. Comme la recette de transport est passée en comptabilité par la S.N.C.F. dès réception des pièces comptables par la gare destinataire sans attendre le règlement, la constitution d'une provision pour indemnités à payer permet d'attribuer au même exercice la recette et la dépense. Et comme l'importance des indemnités pour pertes, avaries ou retards croît actuellement d'un exercice à l'autre, il est important d'éviter à l'aide d'une provision un décalage de dépense d'un exercice à l'autre.

B - Recettes

Services rendus dans l'exercice bien que le débiteur n'ait pas donné son accord sur le prix au moment qu'il a accepté le principe du payement.

Une somme de 2 milliards encaissée en avril 1941 au titre des transports effectués pour le compte des autorités d'occupation en 1940 a été imputée par provision sur l'exercice 1940.

La même opération a été faite au titre de 1941 pour une somme de 936 millions.

Comme les dépenses sont toujours appliquées à l'exercice en cours duquel elles ont été faites, il en résulte que si la recette correspondante n'est encaissée que dans l'exercice suivant et imputée au titre de cet exercice, il y a

décalage d'imputation entre la dépense et la recette. C'est en vue de supprimer cette anomalie que la Société Nationale demande à pouvoir imputer la recette par provision dans le même exercice que la dépense.

En résumé la Commission est d'avis d'admettre tous les cas de constitution de provision proposés par la Société Nationale dans sa note du 7 septembre 1942, sous réserve des observations présentées ci-dessus.

La Commission se réserve d'examiner, lors de la Vérification des Comptes de chaque exercice, le calcul et le montant des provisions effectuées pendant ledit exercice, ainsi que le cas échéant le choix opéré entre les diverses provisions possibles. Pour cet examen la Commission prendra en considération les conditions existant au moment où la provision a été constituée (1).

Le Conseiller d'Etat, Président

signé : E. BONIFAS

L'Inspecteur Général
des Finances,
signé : RENDU

Le rapporteur :

signé : R. GAGNEUL

(1) - Le fait que la recette ou la dépense réelle a été différente de la provision constituée ne suffira pas à motiver une rectification des comptes de la part de la Commission, si la provision a été bien calculée d'après les éléments d'information dont on disposait ou les prévisions que l'on pouvait valablement faire lors de sa constitution.