



INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 05-007-M14 du 27 janvier 2005

NOR : BUD R 05 00007 J

Texte publié au **Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique**

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE APPLICABLE AUX COMMUNES
ET AUX ÉTABLISSEMENTS PUBLICS COMMUNAUX ET INTERCOMMUNAUX

ANALYSE

Tome II "le cadre budgétaire" - 9^{ème} mise à jour

Date d'application : 01/01/2005

MOTS-CLÉS

COLLECTIVITÉS ET ÉTABLISSEMENTS PUBLICS LOCAUX ; COMMUNE ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC COMMUNAL ;
ÉTABLISSEMENT PUBLIC INTERCOMMUNAL ; COMPTABILITÉ ; NOMENCLATURE ; BUDGET ; EXÉCUTION

DOCUMENTS À ANNOTER

Instructions codificatrices n° 96-078-M14 du 1er août 1996 ; n° 97-010-M14 du 23 janvier 1997 ;
n° 97-074-M14 du 5 juin 1997 ; n° 97-140-M14 du 29 décembre 1997 ; n° 98-132-M14 du 12 novembre 1998
et n° 00-081-M14 du 28 septembre 2000 ; 01-110-M14 du 22 novembre 2001 ;
n° 02-088-M14 du 30 octobre 2002 ; n° 04-024-M14 du 9 mars 2004.

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

TPGR	TPG	DOM	RF	T								

DIFFUSION

G 2

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5C

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

SOMMAIRE

TITRE 1 LE BUDGET.....	2
CHAPITRE 1 LE BUDGET - ÉLABORATION, CONTENU, VOTE ET CONTRÔLE.....	4
1. LE DÉBAT D'ORIENTATION BUDGÉTAIRE.....	4
2. ÉLABORATION DU BUDGET	4
3. PRÉSENTATION ET CONTENU	5
3.1. Le budget primitif	5
3.1.1. La section de fonctionnement.....	5
3.1.1.1. Les dépenses de fonctionnement.....	5
3.1.1.2. Les recettes de fonctionnement.....	6
3.1.2. La section d'investissement.....	6
3.1.2.1. Les dépenses d'investissement.....	7
3.1.2.2. Les recettes d'investissement.....	7
3.1.2.3. Les stocks	8
3.1.2.4. Les opérations pour le compte de tiers.....	9
3.1.3. L'articulation financière entre les deux sections.....	10
3.1.3.1. Les transferts de la section de fonctionnement vers la section d'investissement.....	10
3.1.3.2. Les transferts de la section d'investissement vers la section de fonctionnement	11
3.1.3.3. Le cas particulier des charges à répartir sur plusieurs exercices	12
3.1.4. Les annexes	12
3.2. Les décisions modificatives	12-1
3.2.1. Les décisions modificatives ordinaires	12-1
3.2.2. Une décision modificative particulière : le budget supplémentaire	13
3.2.2.1. Le budget supplémentaire : budget d'ajustement	13
3.2.2.2. Le budget supplémentaire : budget de reports	13
4. VOTE DU BUDGET.....	13
5. LE BUDGET : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ	14
5.1. Définition et contrôle de l'équilibre.....	14
5.1.1. Définition de l'équilibre	14
5.1.2. Contrôle de l'équilibre	15
5.2. Définition et contrôle de la sincérité.....	15
5.2.1. Définition de la sincérité	15-1
5.2.2. Contrôle de la sincérité.....	15-1

6. IMPACT BUDGÉTAIRE DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	15-1
6.1. Caractère de dépenses obligatoires des dotations aux amortissements et aux provisions.....	15-1
6.2. Limitation de l’impact budgétaire des dotations aux amortissements et aux provisions.....	16
7. CONTRÔLE DE LÉGALITÉ DU BUDGET.....	16
CHAPITRE 2 LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES	18
1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR NATURE.....	18
1.1. Les chapitres et articles	19
1.1.1. La définition du chapitre	19
1.1.2. La définition de l’article	19
1.2. Les chapitres « opérations »	19
1.2.1. Présentation de la notion d’opération.....	19
1.2.2. La définition budgétaire de l’opération.....	20
1.3. Les chapitres globalisés	20
1.3.1. Pour la section d’investissement	21
1.3.2. Pour la section de fonctionnement	21
1.4. Les chapitres budgétaires particuliers	21
1.4.1. Les opérations pour le compte de tiers.....	21
1.4.2. Les chapitres codifiés 02.....	21
1.5. Les lignes budgétaires codifiées 00.	22
2. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR FONCTION.....	22
2.1. Les opérations ventilables.....	22
2.1.1. La définition du chapitre	22
2.1.1.1. Section d’investissement.....	22
2.1.1.2. Section de fonctionnement.....	23
2.1.2. La définition de l’article.....	23
2.1.2.1. Section d’investissement.....	23
2.1.2.2. Section de fonctionnement.....	23
2.1.3. La définition de l’opération.....	23
2.2. Les opérations non ventilables.....	23
2.2.1. La définition du chapitre	24
2.2.1.1. Section d’investissement.....	24
2.2.1.2. Section de fonctionnement.....	24-2
2.2.2. La définition de l’article.....	24-3

2.3. Les chapitres budgétaires particuliers	24-3
2.3.1. Les opérations pour le compte de tiers.....	24-3
2.3.2. Les autres chapitres particuliers	25
2.4. Les lignes budgétaires codifiées 00.	25
CHAPITRE 3 LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES.....	26
1. LA PREMIÈRE PARTIE DU BUDGET : LA PRÉSENTATION GÉNÉRALE.....	27
1.1. Les informations statistiques et fiscales.....	27
1.2. L'équilibre financier du budget.....	28
1.2.1. La section de fonctionnement.....	29
1.2.2. Les opérations d'ordre de section à section	29
1.2.3. La section d'investissement.....	32
1.3. La balance générale du budget.....	32
2. LA DEUXIÈME PARTIE DU BUDGET : LES MODALITÉS DE VOTE	33
2.1. Les budgets votés par nature	33
2.1.1. La section de fonctionnement.....	33
2.1.1.1. La vue d'ensemble	33
2.1.1.2. Le détail par articles.....	34
2.1.1.3. Le détail des crédits de subvention	34
2.1.1.4. Le détail de certains services	35
2.1.2. La section d'investissement.....	35
2.1.2.1. La vue d'ensemble	36
2.1.2.2. Le détail par article des chapitres d'opération	36
2.1.2.3. Les opérations financières.....	37
2.1.2.4. Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement.....	38
2.1.2.5. Les dépenses et les recettes d'équipement.....	38
2.1.2.6. Les opérations pour compte de tiers	39
2.1.2.7. La reprise des résultats de l'exercice N-1	39-1
2.2. Les budgets votés par fonction.....	39-1
2.2.1. L'architecture des documents budgétaires	39-1
2.2.2. Le contenu des sections	39-2
2.2.2.1. La section d'investissement	39-2
2.2.2.2. La section de fonctionnement	39-4
2.3. Les spécificités des communes de 3 500 habitants et plus	39-5
2.3.1. Intégration des spécificités comptables et budgétaires propres aux communes de 3 500 habitants et plus.....	40
2.3.1.1. L'amortissement des immobilisations.....	40
2.3.1.2. Les provisions	40-1

2.3.1.3. Le rattachement des produits et des charges à l'exercice	40-3
2.3.2. La présentation croisée nature/fonction	40-4
2.4. les specificites des communes de moins de 500 habitants.....	40-5
2.4.1. Les budgets.....	40-5
2.4.2. La gestion des services d'eau et d'assainissement par les communes de moins de 500 habitants	40-5
3. LA TROISIÈME PARTIE DU BUDGET : LES ANNEXES	40-6
3.1. les annexes détaillant certains elements de vote du budget	40-6
3.1.1. Le détail des opérations d'ordre de section à section.....	40-6
3.1.2. L'état de la reprise des résultats de l'exercice n-1	40-6
3.1.3. L'état des méthodes utilisées.....	40-7
3.2. Les annexes relatives à certains postes du bilan	40-7
3.2.1. L'état de la dette	40-7
3.2.2. L'état des immobilisations	40-8
3.2.3. L'état des provisions constituées.....	40-8
3.2.4. L'état de répartition des charges	40-8
3.3. Les annexes relatives aux engagements donnés et reçus	40-8
3.4. Les annexes diverses	40-8
3.4.1. L'état du personnel.....	40-8
3.4.2. La présentation agrégée du budget principal avec les budgets annexes ou rattachés	40-9
3.4.3. Les décisions en matière de taux de contributions directes	40-9
3.4.4. La constatation du vote et les signatures	40-9
3.4.5. L'état des biens acquis, cédés, détruits ou réformés (annexe au compte administratif)	40-10
3.4.6. L'état des services assujettis à la TVA (annexe au compte administratif)	40-10
3.5. Les annexes spécifiques aux communes de 3 500 habitants et plus	40-10
3.5.1. La liste des concours attribués par la commune aux associations sous forme de prestations en nature et de subventions.....	40-10
3.5.2. Les tableaux de synthèse des comptes administratifs afférents au dernier exercice connu des organismes de coopération intercommunale dont la commune est membre..	40-10
3.5.3. Le bilan certifié conforme du dernier exercice connu des organismes dans lesquels la commune détient une part de capital ou au bénéfice desquels la commune a garanti un emprunt ou versé une subvention supérieure à 500 000 F ou représentant plus de 50% du budget de l'organisme.....	40-10
3.5.4. Un tableau retraçant l'encours des emprunts garantis par la commune, ainsi que l'échéancier de leur amortissement.....	40-10
4. LES BUDGETS ANNEXES	41
4.1. Les budgets annexes à caractère administratif.....	41

4.2. Les budgets annexes à caractère industriel et commercial.....	42
4.3. Les budgets des services assujettis à la T.V.A.....	43
4.3.1. Obligations déclaratives	43
4.3.2. Obligations d'ordre comptable.....	43
4.4. Les budgets annexes relevant du secteur social et médico-social.....	44-1
TITRE 2 LES PROTOCOLES INFORMATIQUES.....	45
1. LA NOTION D'INTERFACE	46
2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE	47
2.1. Le protocole « INDIGO ».....	47
2.2. Le protocole « OCRE ».....	48
TITRE 3 L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE.....	49
PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	50
1. BUDGET VOTÉ PAR NATURE.....	50
1.1. Communes de 3 500 habitants et moins	50
1.2. Communes de plus de 3 500 habitants.....	50
2. BUDGET VOTÉ PAR FONCTION.....	50
3. EXEMPLES.....	51
3.1. Exemple n° 1.....	51
3.2. Exemple n° 2.....	51
3.3. Exemple n° 3.....	51
3.4. Exemple n° 4.....	52
3.5. Exemple n° 5.....	52
3.6. Exemple n° 6.....	52
CHAPITRE 1 L'EXÉCUTION DES RECETTES	54
1. PRINCIPES.....	54
2. TITRES DE RECETTES.....	55
2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes	55
2.1.1. Prescription d'assiette	55
2.1.2. Prescription relative au recouvrement.....	55
2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires	55
2.3. Présentation formelle des titres de recettes	56

2.3.1. Titres individuels	56
2.3.2. Titres collectifs	57
3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE	57
3.1. Dispositions générales	57
3.2. Émission d'office par le représentant de l'état.....	58
3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées.....	59
4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES	59
4.1. Recettes perçues par le comptable	59
4.2. Recettes perçues par les régisseurs	60
5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES.....	60
5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant	60
5.2. Réductions ou annulations de recettes	60
5.2.1. Principe.....	60
5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	61
5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos	61
5.3. Codification fonctionnelle erronée	61
6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS	61
6.1. Prise en charge des titres de recettes.....	62
6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement.....	62
6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent	62
6.2. Recouvrement des titres de recettes	62
6.3. Créances irrécouvrables	62
6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'assemblée délibérante.....	63
6.3.2. Lors du jugement des comptes	63
CHAPITRE 2 L'EXÉCUTION DES DÉPENSES.....	65
1. PRINCIPES.....	65
2. MANDATS DE PAIEMENT	66
2.1. Règles de prescription et de déchéance.....	66
2.2. Forme et contenu.....	66
2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d'émission	67
2.3.1. Désignation du créancier	67
2.3.2. Somme brute et somme nette à payer	68

2.3.3. Dates	68
2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense	69
2.3.5. Pièces justificatives de la dépense.....	69
2.3.6. Imputation.....	69
2.4. Procédures facultatives de mandatements collectifs.....	70
2.5. Modalités de rectification des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers	70
2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiant la dépense	71
3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE	71
3.1. Dispositions générales	71
3.2. Mandatement d'office.....	72
3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées.....	72
4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT	72
4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable	72
4.2. Règlements effectués par les régisseurs d'avances.....	73
5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES	73
5.1. Principes.....	73
5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	73
5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos	74
5.2. Codification fonctionnelle erronée	74
6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS	74
6.1. Généralités	74
6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable.....	75
6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement	75
6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées	75
6.2.2.1. Suspension de paiement	75
6.2.2.2. Réquisition de l'ordonnateur.....	75
6.2.3. Insuffisance de trésorerie.....	75
7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES	76
7.1. Principes.....	76
7.2. Modalités des règlements par virement	76
CHAPITRE 3 DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES	77
1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES	77
1.1. Dispositions générales	77

1.1.1. Immobilisations corporelles	77
1.1.1.1. Biens immeubles	77
1.1.1.2. Biens meubles	79
1.1.2. Immobilisations incorporelles	79
1.2. Traitement des différents événements affectant les immobilisations non financières.....	80
1.2.1. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières.....	80
1.2.1.1. Acquisitions à titre onéreux	81
1.2.1.2. Acquisitions à titre gratuit.....	83
1.2.2. Différents modes de sortie des immobilisations non financières.....	84
1.2.2.1. Cessions à titre onéreux	84
1.2.2.2. Cessions à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale	84
1.2.2.3. Dotations ou apports	85
1.2.2.4. Immobilisations sinistrées	85
1.2.2.5. Immobilisations réformées.....	86
1.2.3. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers	86
1.2.3.1. Location.....	86
1.2.3.2. Location-vente.....	87
1.2.3.3. Mise à disposition	89
1.2.3.4. Affectation	92
1.2.3.5. Mise en concession	95
1.2.3.6. Construction sur sol d'autrui	95
2. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES : LES PRISES DE PARTICIPATION.....	96
3. LES STOCKS DE TERRAINS (LOTISSEMENTS)	97
3.1. Dispositions générales	97
3.2. Dispositif budgétaire et comptable	97
3.2.1. Production des lotissements	97
3.2.1.1. Système de l'inventaire intermittent	97
3.2.1.2. Système de l'inventaire permanent simplifié.....	98
3.2.2. Transferts entre le budget principal et le budget annexe.....	98
4. OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT RÉALISÉES POUR LE COMPTE DE TIERS.....	98-1
CHAPITRE 4 OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE	100
1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET PRODUITS	100
1.1. Rattachement des charges et produits	100
1.1.1. Principes	100
1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	101
1.1.3. Charges à payer	103-1
1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus).....	103-1

4.3. Modalités d'application du dispositif d'étalement aux dotations aux amortissements et aux provisions	115
5. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS	116
5.1. Stocks destinés a la consommation.....	116
5.2. Stocks destinés à la vente.....	116
CHAPITRE 5 LA DÉTERMINATION DES RÉSULTATS	117
1. LE RÉSULTAT DE LA SECTION DE FONCTIONNEMENT	117
1.1. Principes.....	117
1.2. Exemples.....	118
2. LE SOLDE D'EXÉCUTION DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT	121
3. LES RESTES A RÉALISER	121
4. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS.....	122
TITRE 4 LA TENUE DES COMPTABILITÉS.....	123
CHAPITRE 1 LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR.....	124
1. PRINCIPES.....	124
2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES	125
2.1. Présentation générale	125
2.2. Tenue de la comptabilité des dépenses engagées.....	125
2.2.1. Champ d'application	125
2.2.1.1. Engagements ponctuels et provisionnels	125
2.2.1.2. Engagement juridique et engagement comptable.....	126
2.2.1.3. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement	126
2.2.1.4. Déroulement des opérations d'engagement	126
2.2.2. Exemples	128
3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES	133
3.1. Comptabilisation des mandats	133
3.2. Comptabilisation des titres de recettes.....	133
4. VENTILATION, PAR SERVICE, DE CERTAINES OPÉRATIONS	134
5. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE	134
6. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE	138
6.1. Avant la clôture de l'exercice	138
6.1.1. Etat des travaux d'investissement effectués en régie	138
6.1.2. Rattachement des produits et des charges (communes de 3 500 habitants et plus)	138

6.2. A la clôture de l'exercice	139
6.2.1. Pour toutes les collectivités	139
6.2.2. Pour les communes de 3 500 habitants et plus et les groupements comprenant au moins une commune de 3 500 habitants et plus.....	139
7. ETABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF	140
7.1. Présentation matérielle.....	140
7.1.1. Le corps du compte administratif permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions	141
7.1.1.1. Budget voté par nature	141
7.1.1.2. Budget voté par fonction.....	142
7.1.2. La présentation croisée nature-fonction	142
7.1.3. Les états annexes et les informations générales	142
7.2. Les restes à réaliser	142
7.2.1. Les communes de moins de 3 500 habitants	142
7.2.1.1. En section d'investissement	142
7.2.1.2. En section de fonctionnement	143
7.2.1.3. Cas particulier	143
7.2.2. Les communes de 3 500 habitants et plus	143
7.2.2.1. En section d'investissement	143
7.2.2.2. En section de fonctionnement	143
7.3. Chronologie des opérations de clôture de l'exercice	144
7.3.1. La clôture de l'exercice	144
7.3.2. La production du compte de gestion	144
7.3.3. Le vote du compte de gestion.....	144
7.3.4. Le vote du compte administratif.....	144
7.4. Le compte administratif : équilibre et sincérité	145
7.4.1. Le contrôle de l'équilibre du compte administratif.....	145
7.4.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif	146
CHAPITRE 2 LA COMPTABILITÉ DU RECEVEUR MUNICIPAL.....	147
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	147
2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE	147
2.1. L'état de consommation des crédits.....	148
2.2. L'état des réalisations des dépenses et des recettes	148
2.3. Les fiches budgétaires	149
2.4. Transmission à l'ordonnateur des documents relatifs à l'exécution budgétaire	149
3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DE LA COMMUNE	149

3.1. Principes.....	149
3.2. Organisation de la comptabilité	150
3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables.....	150
3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité communale	151
3.2.2.1. Registres comptables de première écriture	151
3.2.2.2. Le grand livre	152
3.2.2.3. Livres auxiliaires divers	152
3.2.2.4. Balance des comptes	155
3.2.2.5. Situations périodiques.....	156
4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS	156
4.1. Opérations budgétaires.....	156
4.1.1. Prise en charge des titres de recettes	156
4.1.1.1. Titres en plusieurs années	156
4.1.1.2. Titres annuels	156
4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites.....	157
4.1.2. Prise en charge des mandats	157
4.1.3. Refus de prise en charge.....	157
4.1.4. Réquisition de paiement	158
4.2. Opérations de trésorerie	158
4.2.1. Encaissements.....	158
4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes	158
4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes.....	158
4.2.2. Paiements.....	159
4.2.2.1. Paiements après mandatement	159
4.2.2.2. Paiements avant mandatement	159
4.3. Opérations particulières	159
4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes.....	159
4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours	159
4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs	160
4.3.1.3. Admissions en non-valeur	160
4.3.2. Réductions et annulations de mandats.....	160
4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours.....	160
4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice	160
4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale.....	161
4.4. Rectification d'écritures.....	161
5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES	161
5.1. Définition	161

5.2. Principes de comptabilité.....	161
5.3. Documents à établir en fin d'exercice	162
6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES.....	162
6.1. Comptabilisation des recettes et des dépenses de fonctionnement de la gestion qui s'achève	162
6.2. Opérations d'ordre	163
6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires	163
6.2.2. Opérations d'ordre non budgétaires	163
6.3. Rattachement des charges et des produits à l'exercice	164
7. COMPTE DE GESTION.....	164
7.1. Dispositions générales	164
7.1.1. Présentation du compte de gestion	164
7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion	164
7.1.3. Rôle du comptable supérieur.....	165
7.2. Contexture du compte de gestion.....	165
7.2.1. Exécution du budget.....	165
7.2.1.1. Etat de consommation des crédits.....	165
7.2.1.2. Etat des réalisations des dépenses et des recettes	167
7.2.1.3. Etats relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes.....	167
7.2.1.4. Tableau croisé nature/fonction (communes de plus de 3 500 habitants).....	167
7.2.2. Situation financière	168
7.2.2.1. Balance générale des comptes.....	168
7.2.2.2. Compte de résultat.....	168
7.2.2.3. Bilan	168
7.2.3. Situation des valeurs inactives	168
7.3. Justifications à joindre au compte de gestion	169
7.3.1. Liste des pièces générales.....	169
7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales.....	169
7.3.2.1. Etats des restes à recouvrer et à payer.....	169
7.3.2.2. Etats de développement des soldes	170
7.3.2.3. Etat de l'actif et état des flux d'immobilisations	170
7.3.2.4. Fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires.....	171
7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice	171
7.4. Dispositions à prendre lors de la reprise des écritures	171

TITRE 1

LE BUDGET

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées par l'assemblée délibérante les recettes et les dépenses d'un exercice.

Le budget comprend la totalité des recettes et des dépenses afférentes à l'exercice et à la collectivité considérés. Seules peuvent être engagées, les dépenses qui y sont inscrites : le budget est un acte *d'autorisation*.

La fixation directe, par les communes, du produit de chacune des quatre taxes directes locales, est un élément constitutif du processus d'adoption du budget primitif.

Ce dernier ne peut être considéré comme valablement voté par le conseil municipal que s'il inclut, non seulement la détermination de l'ensemble des dépenses et des recettes, mais également, pour chacune des quatre taxes directes locales, leur taux.

Si le budget est voté avant le 1er janvier de l'exercice, la fixation définitive des taux peut toutefois faire l'objet d'une décision modificative.

Les documents budgétaires prévisionnels comprennent :

- le budget primitif,
- une ou plusieurs décisions modificatives, dont le budget supplémentaire,
- éventuellement, un ou plusieurs budgets annexés, d'une part, pour certains services dont il convient d'individualiser les opérations et qui font l'objet d'un budget annexe proprement dit (pas de compte financier et compte de liaison avec le budget principal) et, d'autre part, pour les régies à seule autonomie financière qui ont leur propre compte au Trésor et pas de compte de liaison.

La force exécutoire du budget voté est acquise sous deux conditions :

- la délibération et l'ensemble des documents constituant le budget doivent être transmis au représentant de l'Etat dans le département ou à son délégué dans l'arrondissement;
- la délibération du conseil municipal ayant adopté le budget doit être publiée.

L'exercice budgétaire commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre. Toutefois, le décret n° 80-739 du 15 septembre 1980 prolonge la journée comptable du 31 décembre jusqu'au dernier jour de janvier de l'année suivante pour les seules opérations de la section de fonctionnement, ainsi que pour les opérations d'ordre budgétaires.

L'exécution du budget est retracée dans le compte administratif. Ce document constitue l'arrêté des comptes à la clôture de l'exercice.

CHAPITRE 1

LE BUDGET - ÉLABORATION, CONTENU, VOTE ET CONTRÔLE

Les modalités d'élaboration, de vote et de contrôle du budget ont été fixées par la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions et complétées notamment par la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République.

Ces dispositions sont désormais codifiées par le code général des collectivités territoriales (C.G.C.T.).

1. LE DÉBAT D'ORIENTATION BUDGÉTAIRE

L'élaboration proprement dite du budget primitif est précédée, pour les communes de 3 500 habitants et plus, d'une phase préalable constituée par le débat d'orientation budgétaire (articles L 2312-1 et L 2531-1 du code général des collectivités territoriales).

Ce débat se situe à l'intérieur d'un délai de deux mois précédant l'examen du budget primitif.

Il porte sur les orientations générales à retenir pour l'exercice considéré et, éventuellement, les exercices suivants.

Il s'insère dans les mesures d'information du public sur les affaires locales et permet aux élus d'exprimer leurs vues sur une politique budgétaire d'ensemble. Il permet également au maire ou au président de faire connaître les choix budgétaires prioritaires et les modifications à envisager par rapport au budget antérieur.

La teneur du débat d'orientation budgétaire est retracée dans une délibération distincte de l'assemblée (circulaire n° NOR/INT/B/93/00052/C du 24 février 1993 et TA de Montpellier, 11 octobre 1995, René Bard c/commune de Bedarieux). Le débat d'orientation budgétaire n'a pas, lui-même, de caractère décisionnel. La délibération a seulement pour objet de prendre acte de la tenue du débat et de permettre au représentant de l'Etat de s'assurer du respect de la loi.

S'agissant d'un acte ne faisant pas grief, à l'instar des vœux, des recommandations ou des propositions, il n'est pas soumis au fond au contrôle de légalité. Cependant, le Conseil d'Etat a admis la recevabilité de recours invoquant des moyens de légalité externe contre les actes de cette nature, ce qui justifie l'exigence d'une délibération, même si celle-ci n'a pas de caractère décisionnel.

Le débat d'orientation budgétaire s'effectue dans les conditions fixées par le règlement intérieur prévu à l'article L 2121-8 du C.G.C.T..

2. ÉLABORATION DU BUDGET

Conformément à l'article L 2312-1 du C.G.C.T., le budget de la commune est proposé par le maire et voté par le conseil municipal.

Le maire dispose à cet effet d'un certain nombre d'informations :

- celles résultant des orientations définies par le conseil municipal, lorsque ce dernier est tenu à l'organisation d'un débat d'orientation budgétaire ; les informations issues de la comptabilité des dépenses engagées, concernant les dépenses déjà engagées au 1er janvier de l'exercice ou en cours d'engagement lors de l'élaboration du budget ;

- les informations communiquées par les services de l'Etat ; lorsque le conseil municipal n'est pas en possession de ces informations au plus tard le 15 mars de l'exercice considéré, il dispose de quinze jours à compter de leur communication effective pour arrêter le budget.

3. PRÉSENTATION ET CONTENU

Le budget de la commune (budget primitif et décisions modificatives) comporte deux sections : la section de fonctionnement et la section d'investissement (art. L 2311-1 du C.G.C.T.).

Les dépenses et les recettes sont classées, dans chacune de ces sections, par chapitre et par article.

Le conseil municipal peut décider de voter le budget par articles ou de spécialiser certains articles : aussi, pour permettre ce vote, le maire doit-il présenter le budget par articles.

En conséquence, le budget doit toujours distinguer :

- la liste et le montant des chapitres, qui constituent le niveau de vote minimum du budget ;
- la liste et le montant de chacun des articles, correspondant aux propositions du maire, et, le cas échéant, au niveau de vote retenu par le conseil municipal.

3.1. LE BUDGET PRIMITIF

Le budget primitif retrace les prévisions et les autorisations de dépenses et de recettes au titre de l'exercice (article 4 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962).

Le budget primitif se compose d'une section de fonctionnement et d'une section d'investissement.

3.1.1. La section de fonctionnement

3.1.1.1. Les dépenses de fonctionnement

La section de fonctionnement regroupe toutes les dépenses nécessaires au fonctionnement des services communaux, c'est-à-dire les dépenses qui reviennent régulièrement chaque année : rémunération du personnel, fournitures et consommation courante (papeterie, carburant, électricité, téléphone et paiement des prestations de services), participation aux charges d'organismes extérieurs (aide sociale, syndicats intercommunaux, etc....), paiement des intérêts des emprunts et dettes et des frais financiers.

Les achats de fournitures peuvent être ou non stockés, suivant que la collectivité a choisi ou non de tenir une comptabilité de stocks. Cette comptabilité est facultative, contrairement à celle qui retrace en stocks des opérations entrant dans un cycle de production, et qui est obligatoire (lotissements, ZAC). Les activités de production en cause font à ce titre l'objet d'un budget annexe. Elles ne figurent donc pas dans le budget principal de la commune.

Les achats de prestations de services se rapportent à la rémunération d'intermédiaire et aux honoraires, aux charges de publicité, de publications et de relations publiques, aux transports de biens et transports collectifs du personnel, aux déplacements, missions et réceptions, aux frais postaux et de télécommunications et aux services bancaires et assimilés.

Les charges de personnel comprennent les rémunérations proprement dites et les charges sociales y afférentes.

Les autres charges de gestion courante recouvrent certaines dépenses courantes, telles que les indemnités aux élus et les dépenses de transfert, c'est-à-dire les contingents et participations obligatoires, les subventions versées, qu'elles soient destinées au fonctionnement ou à l'équipement. Toutefois, les subventions d'équipement peuvent faire l'objet d'un étalement sur une durée de cinq ans (pouvant aller jusqu'à quinze ans pour les fonds de concours) qui a pour effet d'atténuer leur impact financier sur la section de fonctionnement (cf. les commentaires des comptes 6575 et 4814 au titre 1, chapitre 2 du Tome I de la présente instruction).

Les charges financières retracent essentiellement les intérêts des emprunts et les frais financiers afférents aux lignes de trésorerie, ainsi que les pertes de change.

Les charges exceptionnelles sont celles qui, sans avoir un caractère répétitif, se rapportent cependant au fonctionnement de la collectivité (intérêts moratoires, amendes fiscales, secours et dots, bourses et prix, subventions aux SPIC, valeur comptable des immobilisations cédées).

La section de fonctionnement comprend en outre les dotations aux amortissements et aux provisions.

Enfin, divers reversements sur recettes (sur certaines redevances, sur impôts et taxes, sur DGF au titre de la franchise postale) apparaissent en dépenses de la section de fonctionnement.

3.1.1.2. Les recettes de fonctionnement

La section de fonctionnement dispose de ressources régulières constituées :

- par les produits d'exploitation des services publics à caractère administratif (droits d'entrée dans les services, cantines, crèches, garderies, colonies, piscines, etc...), les produits de l'occupation ou de l'utilisation du domaine (droits de place, taxes d'affouage, etc...) ;
- par les recettes fiscales provenant des quatre taxes directs (taxe d'habitation, taxe professionnelle, taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties) ;
- par les dotations de l'Etat (dotation globale de fonctionnement, dotation globale de décentralisation, dotation spéciale au titre des instituteurs, dotation de développement rural et dotation de solidarité, compensations fiscales) et par les participations diverses provenant d'autres organismes ou collectivités publics.

En outre, d'autres produits de gestion courante, qui, sans avoir un caractère exceptionnel, ne sont pas perçus de manière habituelle composent les recettes de la section de fonctionnement.

Ils résultent, le plus souvent, d'un accord formalisé par un bail (revenus des immeubles), d'un contrat ou d'une convention (redevances versées par les fermiers ou concessionnaires) et peuvent également être prévus par les statuts de l'organisme ou par une décision de l'assemblée délibérante (excédents reversés par les budgets annexes).

De plus, les recettes de la section de fonctionnement se composent également des produits financiers qui recouvrent les produits afférents aux placements autorisés, aux participations et immobilisations financières, ainsi qu'à des recettes particulières comme les gains de change et les escomptes obtenus.

Cette section comprend également des recettes à caractère plus accidentel, comme les libéralités reçues, les subventions exceptionnelles, les cessions d'immobilisations, les reprises sur dotations aux amortissements et provisions.

Parmi les recettes de fonctionnement se trouvent également les atténuations de charges, c'est-à-dire les recouvrements divers venant réduire la charge des dépenses précédemment payées (rabais, remises et ristournes obtenus, remboursements sur rémunérations du personnel ou charges sociales) ainsi que les variations de stocks et le montant des intérêts de l'exercice précédent qui échoient au cours de l'exercice (2ème méthode dite de la contrepassation).

3.1.2. La section d'investissement

La section d'investissement, outre des dépenses et des recettes que la commune constate et enregistre pour son propre compte, intègre les stocks de terrains, les opérations ainsi que les travaux effectués d'office pour le compte de tiers.

3.1.2.1. Les dépenses d'investissement

Les dépenses d'investissement comprennent essentiellement des opérations qui se traduisent par une modification de la consistance ou de la valeur du patrimoine de la commune : achats de matériels durables, construction ou aménagement de bâtiments ; travaux d'infrastructure (voirie, réseaux divers) ; acquisitions de titres de participation ou autres titres immobilisés, dans les conditions prévues par la réglementation. Elles comprennent également le montant du remboursement en capital des emprunts et diverses dépenses réelles ou d'ordre ayant pour effet de réduire les fonds propres (reprises ou reversements sur dotations, reprises sur subventions d'investissement, moins-values de cession, etc...).

3.1.2.2. Les recettes d'investissement

Le financement de la section d'investissement est constitué de ressources propres d'origine *externe*, de ressources propres d'origine *interne*, de subventions et d'emprunts.

☞ *Les ressources propres d'origine externe* comprennent la dotation initiale et des dotations complémentaires affectées globalement à l'investissement.

La dotation initiale est attribuée à une collectivité ou établissement public (par exemple un établissement public de coopération intercommunale), lors de sa création, afin de lui permettre d'exercer sa mission. Lorsque la collectivité ou l'établissement public disparaît, la dotation est normalement restituée à la collectivité qui l'avait attribuée.

On considère comme dotations complémentaires, acquises définitivement jusqu'à disparition de la collectivité, certaines dotations de l'Etat non affectées ou certaines taxes (FCTVA, TLE, versement pour dépassement du plafond légal de densité, participations en cas de dépassement du coefficient d'occupation des sols). Seules les dotations et taxes non affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipements ont le caractère de fonds propres ; tel est le cas, par exemple, des subventions destinées à financer l'annuité de la dette en capital. Dans le cas contraire, elles s'assimilent à des subventions d'équipement.

☞ *Les ressources propres d'origine interne* représentent l'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement. Elles comprennent :

- l'affectation en réserves (compte 1068) du résultat de fonctionnement constaté à la clôture de l'exercice N-1,
- les amortissements (des immobilisations et des charges à répartir),
- les provisions,
- la valeur nette des immobilisations cédées corrigée des plus ou moins-values de cession, le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement.
- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement.

☞ *Les subventions d'équipement*, contrairement aux précédentes, sont affectées à l'acquisition ou à la réalisation d'un équipement déterminé ou d'une catégorie d'équipement. Elles ne financent que des investissements directs.

Certaines taxes d'urbanisme sont plus particulièrement destinées au financement de certaines catégories de dépenses : la voirie pour les amendes de police, les places de parking pour les participations pour non réalisation d'aires de stationnement, etc ...

Enfin, la dotation globale d'équipement a le caractère d'une subvention d'équipement, attribuée au titre d'une opération particulière.

Lorsqu'une subvention finance un équipement amortissable, elle fait l'objet d'une reprise en section de fonctionnement à hauteur de la dotation à l'amortissement du bien. Ainsi, l'impact financier de l'amortissement se trouve totalement neutralisé. L'assemblée délibérante peut toutefois décider par délibération de reprendre la subvention sur la durée d'amortissement de l'immobilisation concernée.

☞ *Les emprunts et dettes assimilées* financent, soit une opération ou un équipement spécifique, soit l'ensemble des équipements. Ils peuvent, le cas échéant, financer certaines charges dont l'étalement est admis (subventions d'équipement versées, fonds de concours).

3.1.2.3. Les stocks

La comptabilité de stocks répond à deux objectifs :

- suivre la consommation de certaines fournitures. Elle est dans ce cas facultative et résulte d'un choix de la collectivité.

Dans la comptabilité des stocks destinés à la consommation, seuls les comptes de variation de stocks (subdivisions du compte 603) sont budgétaires. Les compte 32 « autres approvisionnements » et 37 « stocks de marchandises » ne sont pas budgétisés (voir les commentaires des comptes de la classe 3 au titre 1, chapitre 2 du Tome I de la présente instruction).

- retracer le cycle d'une activité de production ou de biens destinés à être revendus. Elle est dans ce cas obligatoire et fait l'objet d'un budget annexe. Les comptes de stocks sont dans ce cas budgétaires et sont regroupés dans un chapitre globalisé codifié 010 dans le budget annexe. Ils participent à l'équilibre de la section d'investissement.

Dans un premier temps, la collectivité supporte, en section de fonctionnement, les dépenses afférentes à la production du bien (achat de terrains, études, frais divers de gestion). L'ensemble de ces dépenses détermine le coût de production du bien qu'il convient d'intégrer en comptabilité de stocks (dépense de la classe 3 en section d'investissement et recette au compte 713 de la section de fonctionnement). Cette opération a pour objet, d'une part, de valoriser les stocks au coût de production et, d'autre part, d'équilibrer la section de fonctionnement.

Les dépenses de la section d'investissement du budget annexe en question peuvent notamment être financées par emprunt ou par avance, dont la durée devrait normalement correspondre à l'échéance prévisible de la commercialisation du bien produit.

Dans un second temps, la cession des biens produits (compte 70) ainsi que l'ajustement des stocks en résultant (dépense de la section de fonctionnement au compte 713 et recette de la classe 3 en section d'investissement) doit permettre le remboursement du prêt. Si la production et la commercialisation du bien s'effectuent au cours du même exercice, le budget s'équilibre en section de fonctionnement et en section d'investissement sans nécessiter le recours à un financement extérieur.

Le système de comptabilisation préconisé pour les stocks destinés à être revendus est celui de l'inventaire intermittent.

Toutefois, la collectivité peut utiliser, soit le système de l'inventaire permanent, soit le système de l'inventaire permanent simplifié (cf. les commentaires du Tome I, titre 1, chapitre 2 « le fonctionnement des comptes », § 3, et ceux du titre 3, chapitre 3, § 3 « les stocks de terrains » de la présente instruction, ainsi que les fiches d'écritures jointes en annexe n° 20 du Tome I).

3.1.2.4. Les opérations pour le compte de tiers

Outre les dépenses et les recettes qu'elle effectue pour son propre compte, une commune peut également intervenir pour le compte de tiers extérieurs, qu'il s'agisse des travaux effectués d'office ou d'autres opérations pour le compte de tiers.

☞ Travaux effectués d'office pour le compte de tiers

Les communes peuvent être amenées à se substituer à des propriétaires défailants (immeubles menaçant ruine). Aussi, les travaux effectués d'office pour le compte de tiers défailants ainsi que les facturations correspondantes à ces tiers sont-ils enregistrés, tant en dépenses qu'en recettes, au sein du compte budgétaire 454 « travaux effectués d'office pour le compte de tiers ». Les travaux sont réalisés aux frais du propriétaire défailant et payés par ses soins (article L 2213-25 du C.G.C.T.).

☞ Les autres opérations pour le compte de tiers

Certaines de ces interventions correspondent à des transferts de compétences définis par la loi : il en va ainsi des opérations d'investissement sur établissements d'enseignement remis à la région ou au département.

D'autres résultent d'un accord entre collectivités dans le cadre de la loi relative à la maîtrise d'ouvrage publique, en vue de déléguer à l'une d'elles la maîtrise d'ouvrages réalisés pour le compte d'une autre (loi n° 85-704 du 12 juillet 1985).

Dans tous les cas, les interventions de la commune (ou de l'établissement public) hors de son champ de compétences donnent lieu à une délibération de l'assemblée acceptant l'intervention et définissant ses modalités.

L'absence de convention ou des mentions qu'elle doit comporter est un motif de nullité de la délibération (Conseil d'Etat 20 mai 1994, Commune de Saint-Egrève), même lorsqu'il s'agit d'un appel en responsabilité.

L'intervention de la commune est en principe neutre financièrement, les dépenses réalisées étant couvertes, le cas échéant, par les recettes afférentes à l'exploitation du service ou à la réalisation de l'équipement, et, pour le solde, par un versement du tiers pour le compte duquel la collectivité gère le service ou exécute les travaux en cause.

Si, toutefois, l'opération ne s'équilibre pas, il convient de considérer que la commune délégataire prend en charge, dans ses finances propres, le déficit de l'opération qu'elle assume, en subventionnant le service ou l'investissement.

Une telle décision qui engage les finances communales, si elle ne résulte pas directement de la délibération relative à l'intervention pour compte de tiers, donne lieu à *une délibération spécifique*.

Si l'opération pour compte de tiers n'est pas achevée dans l'exercice, il est possible de reporter en restes à réaliser les dépenses engagées non mandatées afférentes à l'opération, ainsi que les recettes juridiquement certaines n'ayant pas donné lieu à émission d'un titre de recettes avant le 31 décembre de l'exercice, sauf modifications dans le contenu ou le financement de l'opération. Ces restes à réaliser sont repris au budget de l'exercice suivant dans les conditions habituelles.

Cependant, si l'intervention de la collectivité doit conduire à constater une créance à l'égard d'un tiers dont le recouvrement est différé, il y a lieu de solder le compte de tiers (45) par le débit de la subdivision du compte de créances immobilisées correspondant (compte 27). Ainsi, une fois achevée l'opération pour compte de tiers, ne subsistera dans le budget de la commune que la créance à apurer.

Les opérations pour compte de tiers ne sont pas inscrites dans les dépenses et les recettes du budget communal selon leur nature.

En effet, les immobilisations acquises ou réalisées ne sont pas destinées à rester dans le patrimoine de la commune, qui n'est pas propriétaire. S'il s'agit de l'exploitation d'un service, il convient de la distinguer de l'exploitation des autres services communaux qui relèvent d'une compétence communale de plein droit.

Aussi ces opérations sont-elles intégrées globalement au budget communal par l'intermédiaire des comptes suivants :

- 456 (budgets votés par nature) ou 915 (budgets votés par fonction) pour les opérations sur établissements d'enseignement remis à la région ou au département,
- 458 (budgets votés par nature) ou 917 (budgets votés par fonction) pour les opérations sous mandat.

L'inscription de ces comptes au sein de la vue d'ensemble de la section d'investissement permet d'apprécier leur équilibre et leur volume au regard des autres opérations communales.

Leur contenu et leur déroulement dans le temps sont justifiés par un tableau détaillé des débours et des recettes propres à chaque opération, produit à l'intérieur de la section d'investissement.

3.1.3. L'articulation financière entre les deux sections

Le budget s'équilibre section par section (article L 1612-4 du C.G.C.T.). Les sections constituent deux ensembles, gérés distinctement.

Cependant, des transferts de crédits s'effectuent d'une section à l'autre. Ils obéissent à des règles précises.

Tous les mouvements budgétaires d'une section à l'autre constituent des opérations d'ordre de section à section.

Comme toutes les opérations d'ordre, elles doivent s'équilibrer en recettes et en dépenses.

Elles n'ont pas d'incidence sur l'équilibre global du budget ; elles influent en revanche sur l'équilibre de chacune des sections. Elles ont une incidence sur l'autofinancement.

3.1.3.1. Les transferts de la section de fonctionnement vers la section d'investissement

Les dépenses d'ordre de fonctionnement ont pour contrepartie une recette d'ordre en section d'investissement.

Elles représentent l'autofinancement dégagé au titre de l'exercice considéré.

Elles se composent :

- ☞ pour les communes de 3.500 habitants et plus, à titre obligatoire, et pour les communes de moins de 3.500 habitants, à titre facultatif, des dotations aux amortissements, destinées simultanément à constater la dépréciation des immobilisations et à prévoir leur remplacement. Elles s'inscrivent, en dépenses de fonctionnement, au compte 68 « dotations aux amortissements et aux provisions » et, en recettes, au compte 28 « amortissement des immobilisations ».
- ☞ pour les communes de 3.500 habitants et plus, à titre obligatoire, et pour les communes de moins de 3.500 habitants, à titre facultatif, des dotations aux provisions pour litiges et aux provisions pour garanties d'emprunts, qui s'inscrivent, en dépenses de fonctionnement, au compte 68 « dotations aux amortissements et aux provisions » et, en recettes, au compte 14 « provisions réglementées ».

☞ *pour toutes les communes, à titre obligatoire, des provisions pour dette financière à remboursement différé*, inscrites en dépenses de fonctionnement au compte 68 « dotations aux amortissements et aux provisions », et en recettes au compte 14 « provisions réglementées ».

☞ *pour toutes les communes, à titre obligatoire, des opérations d'ordre telles que l'amortissement des charges à étaler*, consécutives à la décision prise par l'assemblée délibérante d'étaler certaines charges dans les conditions autorisées par la présente instruction (voir commentaires du compte 481).

☞ *pour toutes les communes, à titre facultatif, des provisions pour dépréciation des éléments d'actif*. Ces opérations se traduisent par une dépense de fonctionnement au compte 68 « dotations aux amortissements et aux provisions » et une recette aux comptes 29 « provisions pour dépréciation des immobilisations », 39 « provisions pour dépréciation des stocks », 49 « provisions pour dépréciation des comptes de tiers » et 59 « provisions pour dépréciation des comptes financiers ».

Il est rappelé à ce propos que la constitution d'une provision répond, dans certains cas, à une obligation fixée par la loi, mais toujours en tout état de cause, à l'application d'une règle de prudence. Aussi doit-elle être constituée, dans un souci de bonne gestion, dès qu'un risque apparaît ou qu'une dépréciation est envisagée, même lorsque les textes ne l'imposent pas.

☞ *pour toutes les communes, à titre facultatif, du virement de section à section*. Ce virement a pour objet de transférer l'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement en section d'investissement afin de permettre le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital, et, pour le surplus, de financer les autres dépenses d'investissement.

Ce virement complète en tant que de besoin l'autofinancement notamment réalisé par les dotations aux amortissements et aux provisions.

L'autofinancement dégagé est libre de toute affectation.

Après déduction des opérations d'ordre de sens contraire visées ci-après (à l'exception de l'étalement des charges, qui n'est pas déduit de l'autofinancement dégagé), il participe à l'équilibre du budget tel que prévu à l'article L.1612-4 du code général des collectivités territoriales.

Il est retracé dans les documents budgétaires dans la page « équilibre financier du budget ».

3.1.3.2. Les transferts de la section d'investissement vers la section de fonctionnement

Des transferts sont également possibles de la section d'investissement vers la section de fonctionnement. Ils visent à répercuter, en section de fonctionnement, certaines recettes de la section d'investissement :

- soit, lorsqu'elles sont sans emploi : par exemple, le transfert d'une fraction du F.C.T.V.A. dans les conditions prévues par l'article 91 de la loi de finances pour 1980 (loi n° 80-30 du 18 janvier 1980). Cette opération se traduit par une dépense d'investissement à l'article 102291 et une recette de fonctionnement à l'article 777 ;
- soit lorsque les subventions d'équipement ou les fonds affectés à l'équipement reçus sont repris en section de fonctionnement. Cette opération se traduit alors par une dépense d'investissement à l'article 1391 ou 1393, selon qu'il s'agit d'une subvention d'équipement ou de fonds affectés à l'équipement, et une recette de fonctionnement à l'article 777 ;
- soit lorsqu'il s'agit de reprises sur provisions . Le compte de provisions concerné fait alors l'objet d'une prévision budgétaire en dépense de la section d'investissement (compte 29) et d'une recette de la section de fonctionnement (compte 78) ;

- soit lorsque les textes autorisent l'étalement d'une charge pour permettre son financement par emprunt. La charge, initialement supportée par la section de fonctionnement, se trouve alors neutralisée dans cette section par une recette au compte 79 « transfert de charges » et inscrite en dépense d'ordre de la section d'investissement au compte 481 « charges à répartir sur plusieurs exercices ». Cette neutralisation résulte d'une décision de l'assemblée. L'étalement de la charge réduit l'autofinancement de l'exercice, mais son financement par emprunt étant admis, cette réduction n'est pas prise en compte dans le calcul de l'équilibre minimum tel que le définit l'article L.1612-4 du CGCT.

Les charges étalées font l'objet d'un « amortissement », dès le premier exercice, qui a pour effet d'étaler leur impact sur la section de fonctionnement, qui doit finalement les supporter. La durée maximum de l'amortissement est fixée à 5 ans : toutefois, les fonds de concours versés peuvent donner lieu à un étalement plus long, aligné sur celui de l'emprunt qui les finance, sans pouvoir excéder quinze ans (cf. les commentaires des comptes 4814, 4815 et des comptes 657 et 674 présentés au Tome I, titre 1, chapitre 1 de la présente instruction).

L'amortissement des charges à étaler reconstitue progressivement l'autofinancement.

Les dépenses d'ordre d'investissement ont pour contrepartie une recette d'ordre de fonctionnement ; elles ont pour effet de réduire l'autofinancement dégagé dans l'exercice. Certaines sont liées directement à l'introduction de l'amortissement obligatoire et visent à en atténuer la charge (article L.2331-10 du CGCT). Il faut donc, à l'exception de l'étalement des charges, les déduire de l'autofinancement dégagé pour le calcul de l'équilibre visé à l'article L.1612-4 précité.

3.1.3.3. Le cas particulier des charges à répartir sur plusieurs exercices

Figure en section d'investissement, le chapitre 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices ». Il retrace les dépenses de fonctionnement dont l'étalement sur plusieurs exercices est autorisé (exemple : subventions d'équipement versées).

Dans un premier temps, la dépense de fonctionnement est reportée parmi les dépenses d'investissement au chapitre 481, par l'intermédiaire du chapitre 79 « Transferts de charges ». Cette opération est une opération d'ordre budgétaire qui vient en déduction de l'autofinancement dégagé.

Dans un second temps, et au cours du même exercice, l'étalement de la dépense ainsi portée en section d'investissement s'opère par utilisation du chapitre 481, en recettes d'investissement, et du chapitre 68, en dépenses de fonctionnement. Cette opération reconstitue progressivement l'autofinancement.

3.1.4. Les annexes

Des états doivent être joints aux documents budgétaires ; ils sont destinés à donner trois sortes d'information :

☞ *des informations complémentaires relatives à certains éléments du patrimoine :*

- l'état de la dette,
- l'état des immobilisations,
- l'état des provisions constituées,
- l'état des charges à répartir,
- l'état des crédits de trésorerie.

☞ *des informations relatives aux engagements donnés ou reçus par la commune.*

Ces dernières sont retracées dans les engagements hors bilan (subdivisions de la classe 8 "Comptes spéciaux"). Ces engagements ne donnant pas lieu à transcription dans le budget, il importe d'informer les élus et les tiers sur leur nature et leur consistance afin de donner de la situation financière de la collectivité une image plus complète et plus fidèle.

☞ des informations diverses

Ces informations concernent l'état du personnel, la présentation consolidée du budget principal et des budgets annexes, le cas échéant, l'état des recettes grevées d'affectation spéciale, l'état des décisions en matière de taux et l'état détaillant les méthodes comptables utilisées.

3.2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Pour tenir compte des événements de toute nature susceptibles de survenir en cours d'année, le budget primitif doit pouvoir être corrigé, tout en respectant les principes relatifs à la préparation, au vote et au maintien de l'équilibre du budget.

A cet effet, il existe des décisions modificatives, parmi lesquelles celle dénommée « budget supplémentaire ».

3.2.1. Les décisions modificatives ordinaires

Les décisions modificatives sont de la compétence du conseil municipal.

Elles prévoient et autorisent les nouvelles dépenses et recettes, modifient les prévisions budgétaires initiales, tout en respectant l'équilibre du budget.

Dans le délai de 21 jours suivant la fin de l'exercice budgétaire, le conseil municipal peut apporter au budget les modifications permettant d'ajuster les crédits de la section de fonctionnement pour régler les dépenses engagées avant le 31 décembre et inscrire les crédits nécessaires à la réalisation des opérations d'ordre de chacune des deux sections du budget ou entre les deux sections. Les délibérations relatives aux modifications prévues ci-dessus doivent être transmises au représentant de l'Etat au plus tard cinq jours après le délai limite fixé pour leur adoption.

A contrario, les délibérations prises après le 21 janvier ou transmises postérieurement au 26 janvier n'ont, de par la loi, aucun effet juridique.

Les mandatements découlant des modifications budgétaires ainsi décidées doivent être achevés au plus tard le 31 janvier suivant l'exercice auquel ils se rapportent (Article L.1612-11 du C.G.C.T. - instruction 89.18 MO du 30 janvier 1989).

3.2.2. Une décision modificative particulière : le budget supplémentaire

Le budget supplémentaire est une décision modificative particulière : il s'agit d'un acte d'ajustement et de reports.

Sa présentation est en tous points identique à celle du budget primitif décrite précédemment.

3.2.2.1. Le budget supplémentaire : budget d'ajustement

Acte d'ajustement, le budget supplémentaire constate, comme toute décision modificative, l'ouverture de crédits supplémentaires non prévus au budget primitif et leur financement.

3.2.2.2. Le budget supplémentaire : budget de reports

Le budget supplémentaire a pour objet essentiel de reprendre les résultats dégagés à la clôture de l'exercice précédent apparaissant au compte administratif voté avant le 30 juin de l'année suivant la clôture de l'exercice, conformément aux dispositions de l'article L.1612-12 du C.G.C.T.

4. VOTE DU BUDGET

Le budget de la commune est en principe voté avant le 1er janvier de l'exercice auquel il s'applique.

Afin de permettre aux communes d'intégrer les informations communiquées par les services de l'Etat, l'article L 1612-2 du C.G.C.T. a toutefois repoussé la date limite de vote du budget.

Cette date est fixée au 31 mars et au 15 avril, les années de renouvellement des conseils municipaux. Elle peut être repoussée de 15 jours à compter de la communication des informations nécessaires à l'élaboration du budget lorsque ces informations ne sont pas communiquées au 15 mars.

Lorsque le budget n'est pas voté à la date limite ci-dessus mentionnée, le représentant de l'Etat saisit la chambre régionale des comptes qui, dans le mois, et par un avis public, formule des propositions pour le règlement du budget.

Au vu de cet avis, le représentant de l'Etat règle le budget et le rend exécutoire.

Lorsque cette procédure de règlement d'office est mise en oeuvre, le conseil municipal ne peut adopter de délibération sur le budget de l'exercice en cours à compter de la date de saisine de la chambre jusqu'au règlement du budget.

Une fois votés ou réglés d'office, les budgets de la commune sont déposés à la mairie et mis à disposition du public pendant une durée de quinze jours à compter de la date de leur vote ou de leur règlement.

Le public est avisé de la mise à disposition de ces documents par tout moyen de publicité au choix du maire.

Par ailleurs, l'article L 2121-26 du C.G.C.T. permet à toute personne physique ou morale de prendre copie, à ses frais, des budgets et des comptes de la commune, aussi bien auprès du maire que des services déconcentrés de l'Etat.

Enfin, dans les communes de 3 500 habitants et plus, les données synthétiques sur la situation financière de la commune, extraites des documents budgétaires, font l'objet d'une insertion dans une publication locale diffusée dans la commune.

5. LE BUDGET : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ

Les articles L.1612-4 à L.1612-7 du C.G.C.T. définissent les conditions de l'équilibre du budget, "les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère".

5.1. DÉFINITION ET CONTRÔLE DE L'ÉQUILIBRE

5.1.1. Définition de l'équilibre

Conformément à l'article 1612-4 du C.G.C.T., le budget est en équilibre si les conditions suivantes sont réalisées :

- les dépenses et les recettes doivent être évaluées de façon sincère, sans omission, majoration ni minoration (Cf. §5.2 « Définition et contrôle de la sincérité ») ;
- le remboursement en capital des annuités d'emprunts à échoir au cours de l'exercice doit être exclusivement couvert par des ressources propres ; ces dernières sont composées des ressources propres d'origine interne et des ressources propres d'origine externe ;
- l'équilibre doit être réalisé par section ; n'est pas considéré comme étant en déséquilibre un budget dont la section de fonctionnement comporte ou reprend un excédent reporté par décision du conseil municipal ou dont la section d'investissement comporte un excédent notamment après inscription des dotations aux amortissements et aux provisions exigées ;
- lorsque l'exécution du budget du dernier exercice connu a fait apparaître un déficit, l'équilibre du budget n'est réputé assuré que s'il prévoit les mesures nécessaires pour résorber ce déficit ;
- enfin, toutes les dépenses obligatoires prévues aux articles L.2321-2 et L.2321-3 du C.G.C.T., correctement évaluées, doivent figurer au budget.

Les ressources propres d'origine interne comprennent :

- les amortissements et provisions, déduction faite des reprises sur les amortissements et les provisions. Il s'agit donc des recettes des comptes 28, 144, 146, 15, 29, 49, 59 et 39 à l'exception des comptes 392 et 397 ; ces recettes doivent être diminuées des dépenses constatées à ces comptes ;
- les recettes correspondant à l'amortissement des charges à répartir sur plusieurs exercices enregistrées au compte 481 ;
- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement ;
- le produit des cessions d'immobilisations (recettes au compte 2.. + ou - dépenses constatées au compte 19)
- lorsque le résultat à la clôture de l'exercice N - 1 a été affecté dès le budget primitif, il faut également tenir compte du résultat de fonctionnement affecté en réserves au compte 1068, déduction faite du déficit d'investissement reporté au budget.

Les ressources propres d'origine externe comprennent :

- les dotations ou compléments de dotation (compte 1021) sous réserve qu'il s'agisse de dotations en espèces. Les dotations en nature qui ont leur contrepartie dans l'accroissement de l'actif communal ne peuvent être considérées comme des ressources disponibles pour financer d'autres dépenses ;
- les fonds globalisés d'investissement, c'est-à-dire : le FCTVA (compte 10222), la TLE (compte 10223), les taxes d'urbanisme non affectées :
Versement pour dépassement du plafond légal de densité (compte 10224)
Participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols (compte 10225)
- les subventions d'investissement affectées globalement au financement de la section d'investissement ou versées pour atténuer la charge de la dette (compte 138) ;
- les dons et legs non grevés de charges (compte 1025).

Les autres recettes d'origine externe de la section d'investissement ne font pas partie des ressources propres. En effet :

- la Dotation Globale d'Équipement a le caractère, conformément à l'article L.2334-34 du C.G.C.T., d'une subvention attribuée « pour la réalisation d'une opération déterminée correspondant à une dépense réelle d'investissement ». Comme toute subvention, elle doit être employée conformément à son objet, donc au profit de l'équipement considéré, et non au remboursement de la dette communale. Si tel n'était pas le cas, l'organisme ayant versé la subvention serait en droit d'en demander le reversement.
- les diverses taxes d'urbanisme, amendes de police et autres fonds destinés à l'équipement imputés aux comptes 133 et 134 sont également destinés à financer des équipements de par les textes qui les régissent (voir ci-après, titre 4, chapitre 1, § 5. Recettes grevées d'affectation spéciale) ; ils ne peuvent, sans enfreindre ces textes, être employés au remboursement de l'annuité de la dette en capital.
- enfin, le versement de transport peut être imputé dans les recettes de fonctionnement libres d'emploi ; il n'est imputé en section d'investissement au compte 1346 que dans l'hypothèse où il finance des équipements. Conformément à la décision de la collectivité, la recette au compte 1346 ne peut donc pas financer le remboursement de la dette.

Il est rappelé que doivent figurer au nombre des dépenses obligatoires inscrites au budget les dotations aux amortissements et aux provisions. Cette obligation s'impose également aux autorités chargées du contrôle budgétaire dans le cadre de la procédure de règlement d'office de l'article L.1612-5 du C.G.C.T. Sous réserve des dispositions de l'article L.2331-10 du C.G.C.T., les budgets réglés d'office devront également comprendre les dotations aux amortissements, conformes au plan d'amortissement déterminé par la collectivité et les dotations aux provisions pour risques et aux provisions réglementées.

Par ailleurs, l'article L.2322-1 du C.G.C.T. dispose que les dépenses imprévues ne peuvent être financées par emprunt. Le crédit ouvert au budget à ce titre sera donc intégralement couvert par autofinancement, en sus de l'annuité des emprunts en capital visée à l'article L.1612-4 mentionné ci-dessus.

5.1.2. Contrôle de l'équilibre

Le contrôle de l'équilibre du budget tel que défini au § 5.1.1. est exercé par le représentant de l'Etat.

En cas de déséquilibre constaté, le représentant de l'Etat défère le budget en cause à la chambre régionale des comptes dans un délai de 30 jours à compter de sa transmission.

La chambre régionale des comptes propose à la commune, dans un délai de 30 jours à compter de sa saisine par le représentant de l'Etat, les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre et demande au conseil municipal une nouvelle délibération.

La délibération du conseil municipal doit intervenir dans le délai d'un mois à compter de la communication des propositions de la chambre régionale des comptes.

A défaut, le représentant de l'Etat règle le budget et le rend exécutoire.

Si la délibération intervenue ne comporte pas de mesures de redressement jugées suffisantes par la chambre régionale des comptes, cette dernière le fait connaître dans un délai de quinze jours à compter de la transmission de la nouvelle délibération. Le représentant de l'Etat règle alors le budget et le rend exécutoire comme dans l'hypothèse précédente (article L.1612-5 du C.G.C.T.).

Le conseil municipal se trouve également dessaisi de ses pouvoirs en matière budgétaire et ne peut délibérer à compter de la saisine de la chambre et jusqu'au terme de la procédure, sauf pour prendre la délibération demandée par la chambre régionale des comptes sur les propositions de redressement qu'elle a formulées (articles L.1612-9 et L.1610-10 du C.G.C.T.).

5.2. DÉFINITION ET CONTRÔLE DE LA SINCÉRITÉ

5.2.1. Définition de la sincérité

L'article L.1612-4 du C.G.C.T. précité rattache la sincérité à l'évaluation des recettes et des dépenses.

Il convient en effet que les dépenses et les recettes inscrites au budget soient estimées de la façon la plus exacte possible ; elles ne doivent être volontairement ni surévaluées, ni sous-évaluées (Conseil d'Etat, 23 décembre 1988, Département du Tarn c/Barbut).

5.2.2. Contrôle de la sincérité

La procédure de saisine de la chambre régionale des comptes par le représentant de l'Etat est la même que ci-dessus en cas de déséquilibre.

Dans les deux cas, le règlement d'office du budget primitif par le représentant de l'Etat entraîne la transmission automatique à la chambre régionale des comptes des décisions modificatives afférentes au même exercice.

En outre, le compte administratif de l'exercice en cause doit alors être arrêté et voté avant le budget primitif de l'exercice suivant.

Si le compte administratif fait apparaître un déficit, celui-ci est repris au budget primitif de l'exercice suivant, qui peut alors être voté jusqu'au 1er juin (ou au 15 juin), après production du compte de gestion du comptable au 1er mai (article L.1612-9 du C.G.C.T.).

6. IMPACT BUDGÉTAIRE DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

6.1. CARACTÈRE DE DÉPENSES OBLIGATOIRES DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

En application de l'article L.2321-1 du C.G.C.T., « sont obligatoires pour la commune les dépenses mises à sa charge par la loi ».

L'article L.2321-2 du C.G.C.T. précise ce que comprennent notamment ces dépenses obligatoires. La loi du 22 juin 1994 a ainsi inséré dans cette liste des dépenses obligatoires :

- « 27° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les dotations aux amortissements des immobilisations ;
- « 28° Pour les communes ou les groupements de communes dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants et pour leurs établissements publics, les dotations aux provisions ;

- « 29° Les dotations aux provisions spéciales constituées pour toute dette financière faisant l'objet d'un différé de remboursement ».

Les modalités d'acquittement de ces dépenses font l'objet de décrets en Conseil d'Etat cités au chapitre 3 ci-après.

L'article L 1612-15 du C.G.C.T. prévoit et organise les modalités d'inscription d'office des dépenses obligatoires sur saisine de la chambre régionale des comptes, soit par le représentant de l'Etat dans le département, soit par le comptable public concerné, soit par toute personne y ayant intérêt.

6.2. LIMITATION DE L'IMPACT BUDGÉTAIRE DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Afin de limiter l'impact budgétaire des dépenses obligatoires citées aux 27°, 28° et 29° de l'article L 2321-2 et calculées dans les conditions prévues par les décrets d'application, un dispositif d'étalement a été prévu par l'article 10 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994, codifié à l'article L 2331-10 du C.G.C.T dès lors que, au titre d'un exercice, les dotations aux amortissements et provisions obligatoires génèrent une augmentation des dépenses de fonctionnement d'un montant supérieur à 2 % du produit des impôts directs locaux figurant au budget de l'exercice précédent.

Le décret n° 96-525 du 13 juin 1996 précise ce dispositif.

L'étalement est exclu dès lors que le budget fait apparaître un virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement. En effet, la présence d'un virement signifie que la collectivité souhaite compléter l'autofinancement *obligatoire* généré par l'amortissement et le provisionnement par un prélèvement *complémentaire* sur sa section de fonctionnement.

Par ailleurs, le dispositif d'étalement ne joue qu'après l'utilisation de la possibilité offerte par l'article L 2331-10 du code général des collectivités territoriales de reprendre, parmi les recettes de fonctionnement, les taxes d'urbanisme et assimilées inscrites en investissement (Cf. premier alinéa de l'article L 2331-10 du C.G.C.T.).

De plus, le dispositif d'étalement ne doit pas faire obstacle à l'application de l'article L 1612-4 du C.G.C.T. qui exige que le remboursement du capital des emprunts soit financé par des recettes propres de la section d'investissement, y compris les amortissements et les provisions.

Par conséquent, la somme des dotations aux amortissements et aux provisions ne peut faire l'objet d'aucun étalement si elle est inférieure ou égale au prélèvement minimum obligatoire de la section de fonctionnement vers la section d'investissement.

Après application de toutes ces mesures, les sommes qui font l'objet d'un étalement sont retracées dans un état spécial annexé au budget.

Par la suite, dans la mesure du possible, la collectivité doit réintégrer progressivement les dépenses qu'elle a étalées sans que cette réintégration ne génère à son tour une augmentation des dépenses de fonctionnement supérieure à 2 % de la fiscalité directe de l'année (Cf. titre 3, chapitre 4, §4 « Modalités d'étalement et de réintégration des dotations aux amortissements et aux provisions »).

7. CONTRÔLE DE LÉGALITÉ DU BUDGET

Indépendamment des contrôles budgétaires précédemment décrits, les actes budgétaires (budget primitif et décisions modificatives) sont, comme tous les autres actes des autorités locales, soumis à un contrôle de légalité, exercé par le représentant de l'Etat ou son délégué, dans les conditions fixées par l'article L.2131-6 du C.G.C.T. (Circulaire Intérieur du 22.7.1982, J.O. du 23.7.1982).

Pour ce qui concerne les actes budgétaires, la contrôle de légalité porte notamment sur :

- la régularité du vote de l'assemblée délibérante ;
- la réalité de l'intérêt local des dépenses ;
- l'institution régulière de taxes ou d'impositions nouvelles ou autres ressources fiscales ;
- les inscriptions et la présentation budgétaires, conformes aux prescriptions législatives et réglementaires.

CHAPITRE 2

LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

L'article L 2312-2 du C.G.C.T. dispose que les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil municipal en décide ainsi, par article.

Hors les cas où le conseil municipal a spécifié que les crédits sont spécialisés par article, le maire peut effectuer des virements d'article à article à l'intérieur du même chapitre.

Par conséquent :

- si le vote est effectué au niveau du *chapitre*, le maire peut engager et mandater les dépenses dans la limite du crédit inscrit à ce chapitre¹ ; une nouvelle délibération du conseil municipal est nécessaire pour modifier le montant de ce crédit. Dans ce cas, la répartition du crédit par article ne présente qu'un caractère indicatif. Les modifications de cette répartition ne font pas l'objet d'une notification spéciale au comptable ; toutefois, pour l'information du conseil municipal, elles doivent apparaître au compte administratif ;
- si le vote est effectué par article *non spécialisé*, le maire ne peut engager et mandater les dépenses que dans la limite du crédit de l'article ; toutefois, il peut décider seul des virements de crédit d'article non spécialisé à article non spécialisé à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire. Les crédits ouverts à la suite de ces virements ne sont régulièrement ouverts qu'après avoir fait l'objet d'une décision expresse du maire notifiée au comptable ;
- enfin, si l'assemblée délibérante a *spécialisé* le crédit d'un article, le montant et la destination de ce crédit ne peuvent être modifiés que par cette même assemblée.

Il est précisé que les crédits relatifs aux subventions versées sont suivis au niveau auquel est intervenu le vote. Toutefois, le paiement de ces dépenses est subordonné à la production d'une décision individuelle d'attribution prise par l'assemblée délibérante.

En application de l'article L.2311-1 du C.G.C.T., un décret interministériel divise le budget de la commune en chapitres et articles, fixe la nomenclature fonctionnelle et la nomenclature par nature ainsi que la présentation fonctionnelle ou la présentation par nature du budget.

1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR NATURE

Sont concernées par la définition des chapitres et articles *par nature* :

- toutes les communes dont la population est inférieure ou égale à 10 000 habitants,
- les communes de plus de 10 000 habitants qui, conformément à l'article L 2312-3 du C.G.C.T., ont opté pour un vote par *nature*.

Dans le cadre des budgets votés par nature, les chapitres et articles sont définis par référence au plan de comptes par nature. Toutefois, les chapitres « opération » et « globalisés » font l'objet d'une définition spécifique indépendante du plan de comptes par nature.

L'annexe n° 3 de la présente instruction donne la liste des chapitres votés par nature.

¹ Sauf dans la procédure des dépenses imprévues qui autorise, dans certaines limites, le maire à effectuer des virements de chapitre à chapitre à l'intérieur d'une section. Cf. instruction 89-18 MO du 30 janvier 1989.

1.1. LES CHAPITRES ET ARTICLES

1.1.1. La définition du chapitre

Pour la section d'*investissement*, le chapitre correspond :

- au compte par nature à deux chiffres des classes 1 et 2 à l'exception des comptes 11 et 12,
- aux opérations en dépenses (Cf. § 1.2 « Les chapitres opérations »),
- au compte 39 et à chacun des comptes 481, 49 et 59,
- aux comptes 454, 456, 457¹ et 458 (Cf. 1.4.1. « Les opérations pour le compte de tiers »),
- au chapitre globalisé relatif aux stocks de terrains et codifié 010 (Cf. 1.3.1 « Les chapitres globalisés de la section d'investissement »),
- aux lignes codifiées 020 et 021 (Cf. 1.4.2. « Les chapitres codifiés 02. »).

Pour la section de *fonctionnement*, le chapitre correspond au compte par nature à deux chiffres des classes 6 et 7 et aux lignes codifiées 022 et 023 (Cf. 1.4.2. « Les chapitres codifiés 02. ») à l'exception :

- des comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 635, 637 et 713 qui forment ensemble un chapitre de *dépenses* intitulé « Charges à caractère général » et codifié 011 ;
- des comptes 621, 64, 631 et 633 qui forment ensemble un chapitre de *dépenses* intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012 ;
- des comptes 609, 619, 629, 6419, 6459, 6479, 6489, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes), qui forment ensemble un chapitre de *recettes* intitulé « Atténuations de charges » et codifié 013 ;
- des comptes 70389, 70619, 709, 739, 7419, 748719, 748729 et 762 (en dépenses) qui forment ensemble un chapitre de dépenses intitulé « Atténuation de produits » et codifié 014 ;
- du compte 656 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus » qui forme à lui seul un chapitre de dépenses, conformément aux dispositions de l'article 27 de la loi n° 95-65 du 19 janvier 1995 relative au financement de la vie politique (compte exclusivement réservé aux collectivités de plus de 100 000 habitants).

1.1.2. La définition de l'article

L'article correspond toujours au compte *le plus détaillé* de la nomenclature par nature ouvert dans le chapitre.

1.2. LES CHAPITRES DE DÉPENSES « OPÉRATIONS »

1.2.1. Présentation de la notion d'opération

L'assemblée délibérante a la *possibilité* d'opter pour le vote d'une ou plusieurs opérations en section d'*investissement*.

¹ Pour les opérations dont la comptabilisation a débuté avant le 1^{er} janvier 2002 ou le cas échéant le 1^{er} janvier 2001 (Voir Tome III, titre III, chapitre 2 § 4)

L'opération est constituée par « un ensemble d'acquisitions d'immobilisations, de travaux sur immobilisations et de frais d'études y afférents aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature ».

Les dépenses afférentes à une opération correspondent à un investissement direct.

Les recettes destinées à financer l'opération sont constituées par les subventions d'équipement reçues et les emprunts contractés pour l'opération.

Les dépenses globalisées d'investissement, les dépenses d'équipement et le cas échéant, les dépenses de chaque opération individualisée constituent l'ensemble des dépenses de la section d'investissement.

Les recettes globalisées d'investissement, les recettes d'équipement et les recettes relatives à chaque opération individualisée constituent l'ensemble des recettes de la section d'investissement.

L'opération peut faire apparaître un besoin de financement si les financements spécifiques sont inférieurs aux dépenses. Ce besoin de financement est alors satisfait par un recours aux financements non affectés à cette opération : dotations de l'Etat (F.C.T.V.A.), taxe locale d'équipement, subventions d'investissement, emprunts globalisés et autofinancement (amortissements, provisions et virement de la section de fonctionnement, retracés dans une fiche "opérations non affectées").

Le budget peut présenter un ensemble d'opérations particulières faisant apparaître un besoin de financement. L'équilibre de la section d'investissement est alors obtenu grâce aux opérations non affectées, dont l'excédent compense ces besoins de financement.

1.2.2. La définition budgétaire de l'opération

En cas de vote par opération, le chapitre correspond, en dépenses, à chacune des opérations ouvertes.

Chaque opération étant affectée d'un numéro librement défini par la commune, ce dernier est ensuite utilisé pour identifier chacun des chapitres « opération ».

L'article correspond toujours au compte par nature le plus fin ouvert à l'intérieur de l'opération.

L'intérêt d'un vote par opération au sein de la section d'investissement est de permettre une souplesse accrue en terme de gestion de crédits budgétaires.

Par exemple, la commune décide d'individualiser les crédits budgétaires relatifs à la construction du gymnase au sein d'une opération affectée du numéro 31 de la façon suivante :

	Intitulé	Montant
Opération n° 30	Construction de la piscine	2000
Opération n° 31	Construction du gymnase	1000
208	Autres immobilisations incorporelles	300
2184	Autres immobilisations corporelles - Mobilier	400
2312	Immobilisations en cours - Terrains	300

Dans l'exemple ci-dessus, les opérations n° 30 et 31 constituent des chapitres budgétaires.

Le contrôle de l'existence des crédits budgétaires s'effectue donc au niveau du chapitre opération n° 31.

Le maire peut, dans ce cas, effectuer des virements de l'article 2312 vers l'article 2184, sans autorisation préalable de l'assemblée délibérante.

En revanche, les virements de crédit du chapitre opération n° 30 au chapitre opération n° 31, ou réciproquement, nécessitent une délibération du conseil municipal.

1.3. LES CHAPITRES GLOBALISÉS

Des regroupements de comptes par nature présentant entre eux une certaine homogénéité économique ont été effectués, tant en section d'investissement qu'en section de fonctionnement, pour en faire des chapitres dits « globalisés ».

A la différence des chapitres « opération », les chapitres « globalisés » s'imposent à la collectivité.

1.3.1. Pour la section d'investissement

Pour les communes réalisant des opérations de stocks de terrains à aménager (exemple des lotissements), le chapitre globalisé 010 intitulé « Comptes de stocks » regroupe, tant en recettes qu'en dépenses, l'ensemble des comptes de la classe 3 relatifs à la comptabilisation de ces opérations (comptes 31, 33, 34 et 35), à l'exception du compte 39 « Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours ».

L'article correspond au compte le plus détaillé de la nomenclature par nature ouvert à l'intérieur du chapitre.

1.3.2. Pour la section de fonctionnement

La section de fonctionnement comporte quatre chapitres globalisés :

- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Charges à caractère général » codifié 011, qui regroupe les comptes 60, 61, 62 (sauf 621), 635, 637 et 713 ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » codifié 012, qui regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64 ;
- le chapitre de *recettes*, intitulé « Atténuations de charges » codifié 013, qui regroupe les comptes 609, 619, 629, 6419, 6459, 603 (en recettes) et 6611 (en recettes) ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Atténuation de produits » codifié 014, qui regroupe les comptes 70389, 70619, 709, 739, 7419, 748719, 748729 et 762 (en dépenses).

Dans le cadre des chapitres globalisés, l'article correspond toujours au compte le plus détaillé de la nomenclature par nature ouvert à l'intérieur du chapitre.

1.4. LES CHAPITRES BUDGÉTAIRES PARTICULIERS

1.4.1. Les opérations pour le compte de tiers.

Les opérations réalisées pour le compte de tiers sont retracées au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement. Le chapitre correspond à chacune des opérations ouvertes à l'intérieur des comptes 45611, 45621, 4571¹ et 4581 en dépenses et 45612, 45622, 4572 et 4582 en recettes.

Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers ainsi que les facturations correspondantes sont retracés au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement. Le chapitre correspond au compte 4541 pour les dépenses et au compte 4542 pour les recettes, complétés d'un numéro unique de mandat.

Ces chapitres ne comportent pas d'articles.

1.4.2. Les chapitres codifiés 02.

Il s'agit :

☞ *pour la section d'investissement* :

- en dépenses, du chapitre 020 intitulé « Dépenses imprévues »,
- en recettes, du chapitre 021 intitulé « Virement de la section de fonctionnement » ;

☞ *pour la section de fonctionnement* :

- en dépenses, du chapitre 022 intitulé « Dépenses imprévues » et du chapitre 023 intitulé « Virement à la section d'investissement ».

¹ Pour les opérations dont la comptabilisation a débuté avant le 1^{er} janvier 2002 ou le cas échéant le 1^{er} janvier 2001 (Voir Tome III, titre III, chapitre 2 § 4)

Les chapitres 020 « Dépenses d'investissement imprévues » et 022 « Dépenses de fonctionnement imprévues »¹ servent à abonder les postes budgétaires où sont imputées les dépenses selon leur nature ; ils ne donnent donc pas lieu à émission de mandats.

De même, les chapitres 021 « Virement de la section de fonctionnement » et 023 « Virement à la section d'investissement » ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats.

Les chapitres 020, 021, 022 et 023 ne comportent pas d'articles.

1.5. LES LIGNES BUDGÉTAIRES CODIFIÉES 00.

Les reports d'excédent (recettes) ou de déficit (dépenses) sont codifiés aux lignes budgétaires 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » et 002 « Résultat de fonctionnement reporté » et participent à l'équilibre du budget.

En revanche, ces lignes codifiées ne constituent pas des chapitres budgétaires et ne peuvent donc faire l'objet ni de virement, ni d'émission de titres et de mandats.

2. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR FONCTION

Sont concernées par la définition des chapitres et articles *par fonction*, les communes de 10 000 habitants et plus qui, conformément à l'article 1 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 codifié à l'article L 2312-3 du C.G.C.T., ont opté pour un vote *par fonction*.

A cet effet, les chapitres et les articles sont définis par référence :

- aux différentes subdivisions de la nomenclature fonctionnelle, pour les opérations *ventilables* ;
- à des codifications spécifiques, distinguant les opérations réelles et les opérations d'ordre selon leur nature, pour les opérations *non ventilables*.

L'annexe n° 4 de la présente instruction donne la liste des chapitres votés par fonction.

2.1. LES OPÉRATIONS VENTILABLES

Pour les opérations ventilables, la définition des chapitres et des articles fait référence à la nomenclature fonctionnelle.

2.1.1. La définition du chapitre

2.1.1.1. Section d'investissement

Le chapitre, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 90 suivi du premier numéro de l'une des dix fonctions principales de la nomenclature fonctionnelle.

Exemple

Le chapitre 902 (Code 90 + fonction 2 « Enseignement - Formation ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'investissement relatives à l'enseignement.

¹ Instruction 89-18 MO du 30 janvier 1989 relative aux modalités de fonctionnement des chapitres de dépenses imprévues.

2.1.1.2. Section de fonctionnement

Le chapitre, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 92 suivi du premier numéro de l'une des dix fonctions principales de la nomenclature fonctionnelle.

Exemple

Le chapitre 922 (Code 92 + fonction 2 « Enseignement - Formation ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement relatives à l'enseignement.

2.1.2. La définition de l'article

2.1.2.1. Section d'investissement

L'article, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 90 suivi de la numérotation la plus détaillée apparaissant dans la nomenclature fonctionnelle.

Exemple

L'article 90212 (Code 90 + rubrique 212 « Ecoles primaires ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'investissement relatives aux écoles primaires.

Pour les opérations multifonctionnelles, l'article correspond, tant en dépenses qu'en recettes, au code 90 complété par la subdivision 01 « Opérations non ventilables » ouverte dans la fonction 0 « Services généraux des administrations publiques locales ».

2.1.2.2. Section de fonctionnement

L'article, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 92 suivi de la numérotation la plus détaillée apparaissant dans la nomenclature fonctionnelle.

Exemple

L'article 92212 (Code 92 + rubrique 212 « Ecoles primaires ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement relatives aux écoles primaires.

2.1.3. La définition de l'opération

Comme pour le vote par nature, l'assemblée délibérante a la *possibilité* d'opter pour le vote d'une ou plusieurs opérations en section *d'investissement*.

La notion d'opération est identique à celle décrite au § 1.2.1. du présent chapitre.

Toutefois, dans le cadre d'un vote par fonction, le vote par opération ne peut intervenir qu'au niveau de l'article.

Celui-ci correspond à la rubrique 90 complétée :

- d'une part, par la subdivision la plus fine de la nomenclature fonctionnelle,
- et d'autre part, par le numéro d'opération attribué par l'ordonnateur.

2.2. LES OPÉRATIONS NON VENTILABLES

Ces opérations recouvrent les dépenses et les recettes qui ne peuvent être réparties dans les diverses sous-fonctions et rubriques de la nomenclature fonctionnelle, en raison de leur caractère globalisé.

Aussi, pour ces opérations non ventilables, la définition des chapitres et des articles fait-elle référence à des codifications spécifiques se rapportant à la nature des dépenses et des recettes considérées, non à leur fonctionnalité. Ces codifications sont précédées du code 91 en section d'investissement et 93 en section de fonctionnement.

Ces codifications permettent de distinguer les opérations d'ordre des opérations réelles.

Ainsi, le chapitre 910 (code 91 + 0) comprend exclusivement les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement.

Les chapitres 914 (code 91 + 4) en section d'investissement et 934 (code 93 + 4) en section de fonctionnement comprennent toutes les opérations d'ordre de section à section, tant en dépenses qu'en recettes, à l'exception du virement de section à section qui conserve sa codification particulière.

Les opérations réelles sont reclassées en fonction de leur nature.

- avec la codification 1 « dettes » toutes les opérations relatives à l'encaissement ou au remboursement de la dette, tant en investissement qu'en fonctionnement ;
- avec la codification 2 « dotations, subventions et participations non affectées », toutes les opérations relatives à l'encaissement et le cas échéant au reversement des recettes provenant de dotations et subventions non affectées.

Remarque :

Les reprises sur dotations et subventions, transférées au compte de résultat font partie des opérations d'ordre et ne s'inscrivent pas dans les chapitres de codification 2.

- avec la codification 3 « Impôts et taxes non affectées », toutes les opérations relatives à l'encaissement et au reversement éventuel des impôts et taxes.

2.2.1. La définition du chapitre

2.2.1.1. Section d'investissement

La répartition des opérations non ventilables en fonction des critères par nature énoncés ci-dessus conduit à définir les chapitres ci-après en section d'investissement :

- Chapitre 910 « Opérations patrimoniales » (opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement)

Ces opérations sont détaillées à l'annexe 7 du présent tome. Elles se rapportent principalement à l'intégration d'immobilisations dans l'actif, à titre exceptionnel à la sortie d'immobilisations n'impactant pas le compte de résultat, et aux modifications dans la composition du patrimoine communal (biens remis en concession ou mis à disposition, par exemple) ou au solde des opérations pour compte de tiers.

Remarque :

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement sont toujours égales en recettes et en dépenses.

Elles figurent intégralement au budget, sans compensation entre elles.

- chapitre 911 « Dettes et autres opérations financières »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les remboursements d'emprunts et dettes et les ICNE payés au titre de N-1 sur le compte de rattachement 16881 (1ère méthode de rattachement) ; les prêts accordés ;

- en recettes : les emprunts reçus ou à recevoir dans l'exercice ; les prêts recouverts ;

Il ne comprend pas les ICNE de l'exercice qui sont des opérations d'ordre de section à section.

- chapitre 912 « Dotations, subventions et participations non affectées »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements éventuels des dotations (FCTVA) et subventions reçues ;
- en recettes : les dotations, subventions et participations non affectées reçues ou à recevoir dans l'exercice.

Les subventions et les dotations d'équipement, toujours affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipements, font l'objet d'une ventilation systématique dans la fonction concernée.

Il ne comprend pas les reprises sur dotations et les subventions d'investissement reprises au compte de résultat, qui sont des opérations d'ordre de section à section inscrites au chapitre 914.

- chapitre 913 « Taxes non affectées »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements éventuels d'impôts et taxes non affectées (TLE) ;
- en recettes : les impôts et taxes non affectées reçues ou à recevoir dans l'exercice.

Les seuls impôts et taxes imputés en section d'investissement sont les taxes d'urbanisme. La plupart de ces dernières sont affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipement déterminée et sont alors ventilées dans la fonction pour laquelle elles doivent être employées.

Seules ont le caractère de taxes non affectées la Taxe locale d'équipement, le versement pour dépassement du plafond légal de densité et la participation pour dépassement du coefficient d'occupation des sols. Les autres taxes d'urbanisme font l'objet d'une ventilation.

- chapitre 914 « Transferts entre sections »

Ce chapitre ne comprend que des opérations d'ordre de section à section (voir annexe 7 du présent tome). Il s'équilibre avec le chapitre correspondant 934 en section de fonctionnement, sous réserve des développements ci-après.

Les dépenses du chapitre 914 sont toujours égales aux recettes du chapitre 934.

Les recettes du chapitre 914 ajoutées aux recettes d'ordre des chapitres 915, 916 et 917 sont toujours égales aux dépenses du chapitre 934.

Le chapitre 914 comprend :

- en dépenses : les reprises sur dotations, subventions, provisions ; les moins-values de cession ; les transferts de charges (subventions d'équipement versées et fonds de concours étalés par décision de l'assemblée) ; les ICNE N-1 contrepassés pour les communes ayant choisi la seconde méthode de comptabilisation des ICNE ; les ICNE de l'exercice sur prêts accordés ; les autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 7 qui se traduisent par une dépense d'investissement et une recette de fonctionnement.

- en recettes : les amortissements des immobilisations et des charges à répartir, les provisions (réglementées, pour risques et charges et pour dépréciation) ; les plus-values de cession ; la valeur nette comptable des immobilisations cédées ; les ICNE de l'exercice sur emprunts, quelle que soit la méthode de rattachement choisie par la commune ; les ICNE N-1 contrepassés sur prêts accordés ; les pénalités de renégociation de prêts capitalisées ; les autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 7 qui se traduisent par une recette d'investissement et une dépense de fonctionnement.

2.2.1.2. Section de fonctionnement

Les chapitres non ventilés sont les suivants :

- chapitre 931 « Opérations financières »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les remboursements des intérêts des emprunts et les autres charges financières (compte 66) ;
- en recettes : les produits financiers (compte 76).

Il ne comprend pas les ICNE de l'exercice, ni les ICNE contrepassés, qui sont des opérations d'ordre de section à section et s'imputent au chapitre 934.

- chapitre 932 « Dotations et participations non affectées »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les versements de dotations et de participations (dont versements de DGF au titre de la franchise postale) ;
- en recettes : les dotations et participations reçues ou à recevoir au titre de l'exercice. Il s'agit des dotations et participations non affectées, libres d'emploi (DGF, dotations de péréquation, dotations de l'Etat globalisées). Les autres participations ayant pour objet de financer une activité ou un service exercé par la commune s'imputent dans la fonction qui retrace cette activité ou ce service.

- chapitre 933 « Impôts et taxes non affectées »

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les versements d'impôts et taxes (sur taxe de versement transport, sur taxe professionnelle, au titre du FSRIF ou dégrèvements sur TFNB en faveur des jeunes agriculteurs, versements de la taxe d'usage des abattoirs) ;
- en recettes : les impôts et taxes reçus ou à recevoir au cours de l'exercice. Les taxes affectées font l'objet d'une ventilation dans la fonction correspondant à l'activité ou au service concerné.

- chapitre 934 « Transferts entre sections »

Ce chapitre constitue la contrepartie du chapitre 914 en section d'investissement. Les dépenses du chapitre 934 sont égales aux recettes du chapitre 914 ajoutées aux recettes d'ordre des chapitres 915, 916 et 917 ; les recettes du chapitre 934 sont égales aux dépenses du chapitre 914.

Le chapitre 934 comprend :

- en dépenses : les dotations aux amortissements et aux provisions, la valeur nette comptable des éléments d'actif cédés ou sortis du patrimoine, y compris les subventions en nature et les ventes à l'euro symbolique, les plus-values de cession transférées en investissement, les subventions versées à une opération pour compte de tiers, les transformations de prêts en subventions ; les ICNE de l'exercice sur emprunts, les ICNE N-1 contrepassés sur prêts ; les autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 7 du présent tome ;
- en recettes : les reprises sur provisions, sur dotations ; les subventions transférées au compte de résultat ; les charges transférées en investissement, les moins-values de cession, les ICNE N-1 contrepassés sur emprunts, les ICNE de l'exercice sur prêts, les autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 7 du présent tome.

2.2.2. La définition de l'article

Tant en section d'investissement qu'en section de fonctionnement, l'article correspond, pour les opérations non ventilables, aux chapitres ainsi définis complétés du compte le plus détaillé de la nomenclature *par nature*.

Exemple

L'article 934-6811 retrace les dépenses de fonctionnement relatives aux dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

2.3. LES CHAPITRES BUDGÉTAIRES PARTICULIERS

2.3.1. Les opérations pour le compte de tiers

Ces opérations sont retracées au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement.

Pour les opérations réalisées pour le compte de tiers, le chapitre correspond à chacune des opérations de mandat ouvertes à l'intérieur des rubriques 915, 916¹ et 917.

Pour les travaux exécutés d'office pour le compte de tiers, le chapitre correspond à un numéro *unique* de mandat ouvert à l'intérieur de la rubrique 917.

Le numéro du mandat est librement choisi par l'ordonnateur, dans une série numérique.

Ces chapitres ne comportent pas d'articles.

¹ Pour les opérations dont la comptabilisation a débuté avant le 1^{er} janvier 2002 ou le cas échéant le 1^{er} janvier 2001 (Voir Tome III, titre III, chapitre 2 § 4)

2.3.2. Les autres chapitres particuliers

Il s'agit :

☞ *pour la section d'investissement :*

- en dépenses, du chapitre 918 intitulé « Dépenses imprévues »,
- en recettes, du chapitre 919 intitulé « Virement de la section de fonctionnement » ;

☞ *pour la section de fonctionnement :*

- en dépenses, du chapitre 938 intitulé « Dépenses imprévues » et du chapitre 939 intitulé « Virement à la section d'investissement » ;
- en dépenses, au chapitre 936 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus », qui forme à lui seul un chapitre (article 27 de la loi n° 96-65 du 19 janvier 1995 relative au financement de la vie politique), exclusivement réservé aux collectivités de plus de 100 000 habitants.

Les chapitres 918 « Dépenses imprévues » (Section d'investissement) et 938 « Dépenses imprévues » (Section de fonctionnement) servent à abonder les postes budgétaires où sont imputées les dépenses selon leur nature ; ils ne donnent donc pas lieu à émission de mandats.

De même les chapitres 919 « Virement de la section de fonctionnement » et 939 « Virement à la section d'investissement » ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats.

Les chapitres 918, 919, 936, 938 et 939 ne comportent pas d'articles.

2.4. LES LIGNES BUDGÉTAIRES CODIFIÉES 00.

Les reports d'excédent (recettes) ou de déficit (dépenses) sont codifiés aux lignes budgétaires 001 « Solde d'exécution de la section d'investissement reporté » et 002 « Résultat de fonctionnement reporté ».

Ces lignes codifiées ne constituent pas des chapitres budgétaires et ne peuvent donc pas faire l'objet de virement, ni d'émission de titres et de mandats.

En revanche, elles participent à l'équilibre du budget.

CHAPITRE 3

LES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES

L'article 1er de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales, codifié à l'article L. 2312-3 du CGCT, prévoit que :

- le budget des communes de moins de 10 000 habitants est voté par nature. Il est assorti pour les communes de plus de 3 500 habitants d'une présentation fonctionnelle ;
- le budget des communes de plus de 10 000 habitants est voté soit par nature, soit par fonction. S'il est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s'il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature.

Ces dispositions législatives ont été précisées par le décret n° 96-522 du 13 juin 1996 (JO du 15 juin 1996 dont un extrait est joint en annexe 2 de la présente instruction).

Compte tenu de ces dispositions, plusieurs catégories de maquettes budgétaires, adaptées à la taille de ces collectivités et à leur option de vote, ont été élaborées et sont jointes en annexe de la présente instruction. Ces modèles de maquette budgétaire doivent être respectés au niveau du détail qu'ils comportent. Les chapitres budgétaires doivent figurer, même s'ils ne sont pas servis.

Les collectivités peuvent se dispenser de mentionner les articles budgétaires lorsque aucun montant n'est à inscrire, ni dans les colonnes « report » ou « pour mémoire, budget précédent », ni dans les colonnes « propositions du maire » ou « vote du conseil municipal ».

En revanche, le budget doit être présenté au niveau de l'article en ce qui concerne les propositions du maire, puisqu'il appartient à l'assemblée délibérante de décider si elle entend voter le budget par chapitre ou par article (article L 2312-2 du code général des collectivités territoriales).

Les états annexes sont produits conformément aux modèles, même lorsque le budget est informatisé. Ils sont le cas échéant établis manuellement. Sont précisés dans la page sommaire du budget les états non produits, lorsque la commune n'est pas concernée par une information, ni au titre de l'exercice en cours, ni au titre des exercices antérieurs.

Seuls peuvent être admis en plus des mentions obligatoires figurant sur les maquettes :

- de courtes notes de renvoi ou d'explication en bas de page ;
- des états annexes supplémentaires sur des aspects volontairement détaillés par la collectivité.

Il existe ainsi quatre catégories de budget qui s'appliquent respectivement aux communes :

- de moins de 500 habitants ;
- de 500 à 3 500 habitants ;
- de 3 500 à 10 000 habitants ;
- de plus de 10 000 habitants.

Cependant, les documents budgétaires se présentent toujours selon une structure identique :

- ☞ *La première partie* du budget est une *présentation générale* destinée à l'information, qui comprend :
 - des informations statistiques et fiscales,
 - l'équilibre financier du budget ou du compte administratif qui présente par agrégats les dépenses et les recettes à l'intérieur de chaque section, en distinguant les opérations réelles et les opérations d'ordre.

Seules les communes de moins de 500 habitants sont dispensées de la production de cette information, qui peut se retrouver dans la balance générale et la vue d'ensemble de chaque section, eu égard à la moins grande complexité des opérations retracées dans leur budget.

- une balance générale du budget, plus détaillée que l'information précédente, qui présente *par chapitre* de dépenses et de recettes les opérations réelles et les opérations d'ordre.

Ces trois sortes d'information sont obligatoires pour toutes les communes, quelle que soit leur population et les modalités de vote de leur budget, à l'exception de l'équilibre financier du budget, dont sont dispensées les communes de moins de 500 habitants.

☞ *La seconde partie* du budget se rapporte *aux modalités de vote*.

Sa structure est identique que le budget soit voté par nature ou par fonction. Cette partie du budget présente, pour chacune des deux sections :

- une récapitulation des chapitres votés, intitulée « Vue d'ensemble » ;
- un détail de chacun des articles qui composent les chapitres.

Le contenu de chacune des deux sections est identique dans les deux cas (voir ci-dessus, titre I, « le budget », chapitre 1.3 présentation et contenu »).

Cependant, cette présentation diffère selon que le budget est voté par nature ou par fonction, puisque la définition des chapitres et de leur contenu est différente dans les deux cas.

Il existe donc une présentation des modalités de vote commune à tous les budgets votés par nature, quelle que soit la catégorie démographique de la commune, et une présentation propre aux budgets votés par fonction.

☞ *La troisième partie* comprend diverses annexes destinées à l'information des élus et des tiers portant sur :

- le détail de certains postes du bilan : état de la dette, des immobilisations, des provisions constituées, des crédits de trésorerie ;
- les engagements donnés ou reçus par la commune : garanties d'emprunts, contrats de crédit bail, subventions en annuités ;
- divers états d'information : état du personnel, présentation consolidée avec les budgets annexes, état relatif au produit fiscal voté et à la fixation des taux d'imposition ;
- la signature du budget et les conditions de sa transmission.

1. LA PREMIÈRE PARTIE DU BUDGET : LA PRÉSENTATION GÉNÉRALE

Elle est commune à toutes les catégories de communes, quelles que soient les modalités de vote retenues et comprend des informations de trois ordres :

- statistiques et fiscales ;
- relatives aux équilibres budgétaires ;
- relatives aux mouvements réels et aux opérations d'ordre.

1.1. LES INFORMATIONS STATISTIQUES ET FISCALES

Elles concernent toutes les communes, quelle que soit leur taille démographique :

- la population totale et la population fictive sont calculées à partir des *recensements INSEE* (et non de la population DGF) ;
- le nombre d'élèves des écoles publiques et privées du 1er degré se rapporte au nombre d'élèves *scolarisés* sur le territoire communal.

Les informations statistiques comprennent également :

- le nombre de résidences secondaires,

- la longueur de la voirie communale et rurale,
- le nombre d'organismes de coopération intercommunale auxquels adhère la commune,
- le nombre de mètres carrés de surface utile de bâtiments.

Elles permettent aux élus et aux lecteurs du budget de mieux apprécier les charges qui incombent à la collectivité au titre de la gestion des principaux services publics (enseignement) ou du coût des infrastructures (voirie) ou autres équipements publics (surface utile de bâtiments à entretenir), en rapport avec la population totale, permanente ou non (résidences secondaires) et avec la part de ces charges supportée par des organismes de coopération intercommunale.

Les informations fiscales comprennent le potentiel fiscal « 3 taxes » (taxe d'habitation et taxes foncières bâties et non bâties), le potentiel fiscal lié à la taxe professionnelle et le potentiel fiscal des quatre taxes réunies.

Ces valeurs s'apprécient en euros par habitant pour la commune, sur la base de la population DGF, comparées avec la moyenne de la strate démographique. Elles sont issues de la fiche de répartition de la DGF de l'exercice N-1, portant sur les valeurs de référence de l'exercice N-2.

Ces deux séries d'informations sont obligatoires pour toutes les communes.

Les informations financières (ratios) sont obligatoires pour les communes de 3 500 habitants et plus (article L. 2313-1, 1° du CGCT). Elles comprennent :

- 1°) Les dépenses réelles de fonctionnement/population,
- 2°) Le produit des impositions directes/population,
- 3°) Les recettes réelles de fonctionnement/population,
- 4°) Les dépenses d'équipement brut/population,
- 5°) L'encours de dette/population,
- 6°) La DGF/population.

Les communes de 10 000 habitants et plus produisent en outre les cinq ratios complémentaires suivants :

- 7°) Dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement,
- 8°) Coefficient de mobilisation du potentiel fiscal,
- 9°) Dépenses de fonctionnement et remboursement de la dette en capital/recettes réelles de fonctionnement,
- 10°) Dépenses d'équipement brut/recettes réelles de fonctionnement,
- 11°) Encours de dette/recettes réelles de fonctionnement.

Le contenu des ratios ci-dessus est défini à l'article R. 212-8 du code des communes et précisé par la circulaire n° NOR/INT/B/93/00119/C du 3 mai 1993.

1.2. L'ÉQUILIBRE FINANCIER DU BUDGET

Cet état est obligatoire pour toutes les communes de plus de 500 habitants. Il présente sur deux pages en vis-à-vis les principaux agrégats de dépenses et de recettes du budget, en décomposant les opérations réelles, les opérations mixtes et les opérations d'ordre.

Les opérations réelles sont celles qui donnent lieu à encaissement ou décaissement effectif.

Les opérations mixtes sont celles qui, sans donner lieu à encaissement ou décaissement effectif, se traduisent par une dépense ou une recette de fonctionnement sans contrepartie budgétaire (exemple : variations de stocks de fournitures consommées, rattachement des produits et des charges autres qu'ICNE). La liste en est donnée en annexe n° 9 du tome II de la présente instruction.

Les opérations d'ordre de section à section sont celles qui ne donnent lieu ni à encaissement ni à décaissement mais à une écriture movimentant un compte budgétaire de fonctionnement et un compte budgétaire d'investissement. La liste en est donnée en annexe n° 7 du Tome II de la présente instruction.

La page de gauche de l'équilibre financier se rapporte à la section de fonctionnement et la page de droite, à la section d'investissement.

1.2.1. La section de fonctionnement

Les opérations réelles et mixtes de la section de fonctionnement sont elles-mêmes subdivisées en trois parties.

La première regroupe les dépenses d'achats de fournitures et de service, de personnel, les autres charges de fonctionnement courant et les atténuations de produits relatives à la gestion des services publics. Les recettes afférentes à la gestion des services comprennent les ventes diverses, les produits des services et du domaine, les impôts, les participations et les dotations, les autres produits de gestion courante et les atténuations de charges.

La seconde comprend en dépenses les charges financières et en recettes les produits financiers.

La troisième comprend en dépenses les charges exceptionnelles et en recettes les produits exceptionnels.

Sont ajoutées aux opérations réelles les dépenses imprévues (inscrites uniquement en prévisions) et les indemnités de sinistres perçues au compte 7911, en recettes.

Le total des dépenses et des recettes réelles, telles que définies ci-dessus, permet de dégager le sous-total des dépenses et des recettes de fonctionnement de l'exercice et, après addition éventuelle du déficit ou de l'excédent reporté de l'exercice N-1, le total des dépenses réelles et des recettes réelles de la section de fonctionnement.

Le résultat de fonctionnement de l'exercice N-1 ne peut être repris au budget primitif que si le compte administratif a déjà été voté, à moins que la collectivité ne recoure à la procédure de reprise anticipée mise en place pour les résultats des exercices 1996 et 1997 (cf. paragraphe 4 du chapitre 5 du titre 3 du tome II de la présente instruction).

Le déficit de l'exercice N-1 ne peut faire l'objet que d'un report.

L'excédent de fonctionnement de l'exercice n'est inscrit en report qu'après délibération du conseil municipal statuant sur son affectation ou sur sa reprise anticipée.

1.2.2. Les opérations d'ordre de section à section

Elles sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes.

Ces opérations n'influent pas sur l'équilibre global du budget, mais sur l'équilibre de chacune des deux sections. Celles qui se traduisent par une dépense de fonctionnement et une recette d'investissement contribuent à dégager un autofinancement ; celles qui se traduisent par une recette de fonctionnement et une dépense d'investissement ont pour effet de réduire l'autofinancement.

Le solde des opérations d'ordre de section à section représente l'autofinancement dégagé lorsque les dépenses sont supérieures aux recettes ; l'autofinancement est négatif lorsque les recettes sont supérieures aux dépenses.

L'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement permet d'assurer le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir dans l'exercice et, pour le surplus, de financer des dépenses d'équipement ou des opérations réalisées pour le compte de tiers.

Le cadre présenté dans les modèles de budgets du tome IV de la présente instruction indique les principales opérations d'ordre de section à section, et notamment :

- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement ;

- les subventions d'investissement versées en nature (dépense 6741, recette 21, 23, 26, 271 et 272) ;
- la valeur nette comptable des immobilisations cédées (dépense 675, recette 21, 23, 26, 271 et 272) ;
- les plus-values de cession d'immobilisation (dépense 676, recette 19) ;
- les dotations aux amortissements et aux provisions (dépense 68, recette 14, 15, 29, 39, 49 ou 59 et 28) ;
- les travaux en régie (dépense 21, 23, recette 72) ;
- les moins-values de cessions d'immobilisations (dépense 19, recette 776) ;
- les subventions d'investissement et dotations transférées au compte de résultat (dépense 10229 ou 139, recette 777) ;
- les reprises sur provisions (dépense 14, 15, 29, 39, 49, 59, recette 78) ;
- les transferts de charges (dépense 481, recette 7911).

Il existe d'autres opérations d'ordre de section à section mentionnées en annexe n° 7 du tome II de la présente instruction. Ces autres opérations doivent être reportées en tant que de besoin dans les deux pages relatives à l'équilibre financier du budget.

Il est admis toutefois que ne figure dans le cadre destiné à cet effet que le total des opérations d'ordre de section à section en dépenses comme en recettes dans chacune des deux sections, à condition que le détail de chacune d'entre elles figure en annexe dans les états prévus à cet effet.

Le total des opérations d'ordre de section à section est toujours équilibré : à ce titre, le total des dépenses de fonctionnement correspond au total des recettes d'investissement et le total des recettes de fonctionnement correspond au total des dépenses d'investissement.

Les principales opérations d'ordre de section à section se rapportent à des mouvements patrimoniaux. La plupart de ces mouvements ont une incidence sur la section de fonctionnement : ainsi, la sortie d'un bien de l'actif représente pour la commune un appauvrissement, qui se traduit par une perte, c'est-à-dire une dépense de fonctionnement.

Lorsque la sortie de l'actif s'effectue à titre onéreux, la perte est compensée par le prix de vente du bien. Si la compensation n'est que partielle, la moins-value est reprise sur un compte assimilable à un compte de réserves, le compte 19.

Exemples d'opérations d'ordre:

- Cessions de biens à titre onéreux :

Une commune vend pour 10 000 F un véhicule dont la valeur nette comptable est de 15 000 F après imputation des amortissements pratiqués.

Le budget présentera ces opérations de la façon suivante :

SECTION	DEPENSES	RECETTES
Investissement		<i>2182</i> <i>15.000</i>
Fonctionnement	<i>675</i> <i>15.000</i>	775 10.000

en italique : opérations d'ordre ; en caractères droits : opérations réelles.

A l'issue de ces opérations, le budget a subi une perte en section de fonctionnement (moins-value) de 5 000 F, qui est reprise sur le compte 19.

La perte est compensée par une recette au compte 776 ayant pour contrepartie l'inscription d'une dépense au compte 192 « Réalisations postérieures au 1er janvier 1997 ».

Au total, le budget retracera ces opérations selon le schéma ci-après :

SECTION	DEPENSES		RECETTES	
Investissement	192	5.000	2182	15.000
Fonctionnement	675	15.000	775	10.000
			776	5.000

- Cessions à titre gratuit, subventions en nature et ventes à l'euro symbolique :

Lors d'une cession à titre gratuit, il n'y a pas de prix de vente : l'opération s'analyse comme une subvention. Le compte utilisé pour la sortie du bien est alors le compte 6741.

SECTION	DEPENSES		RECETTES	
Investissement			2182	15.000
Fonctionnement	6741	15.000		

Les ventes à l'euro symbolique s'analysent également comme des subventions en nature et s'imputent au compte 6741 « Subventions ou dotations d'équipement en nature ».

Les cessions à l'euro symbolique et les cessions à titre gratuit qui s'analysent comme des subventions d'équipement versées peuvent, à ce titre, faire l'objet d'une reprise en section d'investissement et d'un amortissement sur 5 ans, selon le schéma prévu au Tome I (commentaires du compte 4815 « Subventions pour équipement de tiers »).

- les ICNE sur emprunts et sur prêts accordés

*Les ICNE constituent une autre catégorie courante d'opérations d'ordre.

Le cas le plus courant est celui des ICNE sur emprunts souscrits, il est traité au Tome II, Titre 3, chapitre 4, §1.1.3.2. de la présente instruction.

Le rattachement à l'exercice des ICNE est toujours une opération d'ordre.

Il en va de même pour les ICNE N-1 contrepassés, lorsque la commune utilise la seconde méthode de rattachement, dite méthode de la « contrepassation ».

En revanche, les ICNE payés (ou encaissés, pour les prêts) sur le compte de rattachement sont des opérations réelles, qui donnent lieu à paiement ou encaissement effectif.

Exemple : cf Tome I, annexe 14 - 2.

* Lorsqu'une collectivité a emprunté pour le compte d'un tiers, elle répercute sur ce dernier la charge du remboursement de l'emprunt : elle constate sur le tiers en cause une créance immobilisée (prêt). Elle comptabilise alors les ICNE dont elle est redevable au titre de l'emprunt contracté et, simultanément, les ICNE dus par le tiers au titre de la créance immobilisée (prêt). Ces deux opérations de rattachement sont inscrites en même temps, en sens contraire.

Exemple : soit une commune ayant souscrit un emprunt pour le compte d'un tiers. Cet emprunt génère des ICNE à hauteur de 7 000 € en N et 6 500 € en N+1.

EXERCICE N :

SECTION	DEPENSES		RECETTES	
Investissement	2768	7.000	16882	7.000
Fonctionnement	6611	7.000	762	7.000

En N+1, les opérations de contrepassation s'effectuent en sens contraire pour l'emprunt et le prêt ; ce sont des opérations d'ordre budgétaires. Dans le même exercice N+1, il conviendra de prévoir un nouveau rattachement :

EXERCICE N + 1 :

SECTION	DEPENSES		RECETTES	
Investissement	16882	7.000	16882	6.500
	2768	6.500	2768	7.000
Fonctionnement	6611	6.500	762	6.500
	762	7.000	6611	7.000

1.2.3. La section d'investissement

Les opérations réelles de la section d'investissement comprennent les dépenses d'équipement, c'est à dire celles qui se rapportent aux études, à l'acquisition ou aux travaux concourant à la réalisation d'un investissement entrant dans le patrimoine communal (il s'agit des biens dont la commune est propriétaire, les autres biens s'imputant en opérations pour compte de tiers).

Les autres dépenses de la section d'investissement, dénommées « dépenses financières », comprennent notamment le reversement de subventions ou de dotations, le remboursement d'emprunts, les acquisitions de participations et les constatations de l'immobilisation de créances.

S'ajoutent à ces dépenses les dépenses imprévues et les dépenses effectuées pour compte de tiers (45).

Les dépenses réelles d'investissement sont couvertes soit par des ressources propres d'origine externe (FCTVA, TLE), soit par des subventions, soit par des emprunts qui constituent des recettes réelles, soit par des ressources propres d'origine interne constituées par l'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement, c'est-à-dire par l'excédent des recettes d'ordre de section à section sur les dépenses d'ordre de section à section.

La dépense relative au remboursement des emprunts est obligatoirement financée par des ressources propres (article L 1612-4 du code général des collectivités territoriales), de même que les dépenses imprévues (L 2322-1 du code général des collectivités territoriales). Il convient à cet effet de se reporter au paragraphe 5.1.1 du chapitre 1 du titre 1 du tome II de la présente instruction.

Les opérations pour compte de tiers sont équilibrées soit par le tiers bénéficiaire, soit par la prise en charge de tout ou partie de l'opération par la collectivité mandataire.

1.3. LA BALANCE GÉNÉRALE DU BUDGET

La balance générale du budget donne une décomposition plus détaillée des opérations réelles, des opérations d'ordre de section à section et des opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement au niveau des chapitres budgétaires par nature. Il n'y a pas d'opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement.

Les opérations réelles sont celles qui donnent lieu à encaissement et décaissement effectif. Sont assimilées aux opérations réelles, pour la présentation budgétaire, les opérations mixtes de rattachement (à l'exception des écritures relatives aux I.C.N.E. sur emprunts et prêts, toujours traitées comme opérations d'ordre de section à section), les variations de stocks destinés à la consommation et les I.C.N.E. sur comptes courants et valeurs mobilières de placement.

Dans la balance générale, le total de la colonne « opérations d'ordre de section à section » doit toujours s'équilibrer en recettes et en dépenses, au total des deux sections.

Le total de la colonne « opérations d'ordre à l'intérieur de la section » doit toujours s'équilibrer en dépenses et en recettes de la section d'investissement.

Certains comptes à 2 chiffres ne traduisent que des opérations d'ordre, soit de section à section, soit à l'intérieur de la section d'investissement. Il en va ainsi pour les comptes :

- 14, 15, 18, 19, 22, 24, 29, 39, 481, 49 et 59 en dépenses et en recettes ;
- 20, 21, 23, 26, 28 en recettes.

Les autres comptes peuvent en général retracer, soit des opérations réelles, soit des opérations d'ordre.

2. LA DEUXIÈME PARTIE DU BUDGET : LES MODALITÉS DE VOTE

Cette partie du budget présente la même structure, que le budget soit voté par nature ou par fonction. Elle présente, en tête de chaque section, une vue d'ensemble récapitulant les chapitres votés, puis un détail par article des dépenses et des recettes.

2.1. LES BUDGETS VOTÉS PAR NATURE

2.1.1. La section de fonctionnement

La section de fonctionnement comprend, en dépenses et en recettes, des opérations réelles et des opérations d'ordre de section à section, dont le solde constitue l'autofinancement de l'exercice.

2.1.1.1. La vue d'ensemble

La vue d'ensemble récapitule les chapitres budgétaires soumis au vote de l'assemblée. Le vote ne porte que sur les seules propositions du maire afférent aux dépenses et recettes propres à l'exercice. Les restes à réaliser font l'objet d'un report global sur une ligne, les crédits afférents ayant déjà été votés au cours du ou des exercices précédents. Le détail en est donné au début du document budgétaire, à titre de rappel.

Lorsque le document budgétaire est utilisé pour le vote du budget primitif, le budget présente, en vis-à-vis de la vue d'ensemble de la section de fonctionnement, le rappel pour mémoire du budget précédent (budget primitif, budget supplémentaire et décisions modificatives et total des décisions de l'exercice précédent).

Lorsque le document budgétaire est utilisé pour le vote du budget supplémentaire, ce cadre se rapporte au budget primitif de l'exercice, complété par les décisions modificatives intervenues entre le budget primitif et le budget supplémentaire.

Les résultats reportés de l'exercice N-1 et les restes à réaliser ne peuvent être repris au budget de l'exercice suivant qu'après le vote du compte administratif, conformément à la décision d'affectation du résultat prise par l'assemblée délibérante.

Avant le vote du compte administratif, si l'assemblée délibérante le décide, seul peut être repris par anticipation, en recettes de la section de fonctionnement, le solde de l'excédent estimé après couverture du besoin de financement de la section d'investissement.

En tête de la vue d'ensemble de la section de fonctionnement, le budget énonce les principales décisions prises par l'assemblée et relatives au vote du budget : vote par chapitre ou article, par opérations, choix de la nomenclature détaillée de la catégorie supérieure pour les communes de moins de 500 habitants, reprise anticipée ou non du résultat de l'exercice antérieur. Les décisions inscrites dans ce cadre valent délibération.

2.1.1.2. Le détail par articles

Comme la vue d'ensemble, le détail par article des chapitres votés ne se rapporte qu'aux seules dépenses et recettes de l'exercice, hors restes à réaliser.

Ne figurent au budget que les articles utilisés par la commune, soit au titre du rappel du budget précédent, soit au titre des propositions du maire ou du vote du conseil municipal, conformément à la nomenclature applicable ou choisie par la commune.

Lorsque le document budgétaire est un budget primitif, le rappel du budget précédent se rapporte, au choix du maire, soit au budget primitif, soit au budget cumulé de l'exercice précédent.

Lorsque le document budgétaire est un budget supplémentaire, la colonne de rappel reprend le cumul du budget primitif et des décisions modificatives déjà intervenues au titre de l'exercice en cours.

Le détail par article s'achève, en dépenses comme en recettes, par la récapitulation du total des opérations réelles et des opérations d'ordre.

Le détail par article constitue un élément obligatoire de la présentation du budget : en effet, l'article L.2313-2 du C.G.C.T. dispose que « les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil municipal en décide ainsi, par article. »

Il en résulte que, pour permettre au conseil municipal de voter, s'il le souhaite, par article, le maire doit toujours présenter le budget détaillé par article.

Doivent en conséquence figurer obligatoirement dans la colonne « propositions nouvelles du maire » tous les articles sur lesquels celui-ci propose d'ouvrir des crédits de dépenses et de recettes.

Il y a lieu de faire figurer en outre, à titre de rappel et d'information du conseil municipal, tous les articles sur lesquels des dépenses et des recettes ont été inscrites dans le budget de l'exercice précédent, même si aucune proposition n'est faite au titre de l'exercice.

En revanche, il n'est pas nécessaire d'ouvrir au budget les articles pour lesquels aucune somme n'est inscrite, ni dans la colonne « pour mémoire, budget...précédent », ni dans la colonne « propositions nouvelles du maire », ni dans la colonne « vote du conseil municipal ».

Les articles des budgets votés par nature sont définis par décret. La composition de ces articles est reprise en annexes n° 1 et 2 du Tome I de la présente instruction.

Pour les communes de moins de 500 habitants, les documents budgétaires présentent les principaux articles susceptibles d'être utilisés. Ces modèles sont à compléter en tant que de besoin en se référant à la nomenclature des communes de cette catégorie en annexe n° 2 du tome I de la présente instruction.

Pour les communes de 500 habitants et plus, les articles sont à reprendre à partir de la nomenclature des communes de cette catégorie en annexe n° 1 du tome I de la présente instruction.

2.1.1.3. Le détail des crédits de subvention

Le détail par articles de la section de fonctionnement comporte un tableau des crédits de subventions et des contributions aux organismes de regroupement par bénéficiaires ou groupes de bénéficiaires. Lorsque cet état est détaillé par bénéficiaire, il vaut délibération pour l'application du décret n° 83-16 du 13 janvier 1983 modifié.

Pour les communes de 3500 habitants et plus, cet état ne recouvre qu'en partie celui prévu par l'article L. 2313-1 du C.G.C.T. En effet, le détail prévu au budget (pour toutes les communes, quelle que soit leur population) concerne toutes les subventions versées, quel qu'en soit le bénéficiaire, alors que le 2° de l'article L. 2313-1 du C.G.C.T. ne concerne que les seules subventions destinées aux associations.

L'article L. 2313-1 ne se limite pas, par ailleurs, aux subventions versées : il s'étend aux concours en nature destinés aux associations, en l'absence de tout versement de fonds.

Aussi, les communes de 3 500 habitants et plus produisent-elles les deux états relatifs, l'un aux subventions versées et l'autre aux concours aux associations.

2.1.1.4. Le détail de certains services

Le détail de certains services ne figure que dans les documents budgétaires des communes de moins de 3 500 habitants : au-delà de ce seuil, la présentation croisée nature/fonction tient lieu de détail des dépenses et des recettes, et la ventilation par sous-fonction et rubrique donne l'information correspondante.

Cet état a une double fonction :

- à titre facultatif, il permet au maire de détailler les services dont l'individualisation présente un intérêt pour les élus : connaissance du coût du service, évaluation de la politique locale, mise en place d'un équipement nouveau, et qui ne font pas l'objet d'un budget annexe (services à caractère administratif) ;
- en application de textes spécifiques, il sert de compte d'emploi des recettes affectées (crédits européens, D.G.D. bibliothèques, taxes de séjour, taxe sur les remontées mécaniques, etc...). Dans ce cas, la recette s'inscrit à l'article approprié : en regard sont reportées les dépenses de fonctionnement que la recette servira à financer (voir ci-après, Titre 4, chapitre 1, § 5 « Comptabilité des recettes grevées d'affectation spéciale »).

2.1.2. La section d'investissement

La section d'investissement comprend, tant en dépenses qu'en recettes, trois sortes d'opérations :

- ☞ les opérations réelles, qui donnent lieu à encaissement ou décaissement effectif (acquisitions de biens meubles ou immeubles à titre onéreux, travaux réalisés, réception de subventions ou d'emprunts) ;
- ☞ les opérations d'ordre de section à section qui recouvrent elles-mêmes :
 - le virement provenant de la section de fonctionnement et les opérations qui concourent à l'autofinancement (amortissement des immobilisations et des charges à répartir, provisions de toute nature, valeur nette comptable des immobilisations cédées ou sorties de l'actif et plus-values constatées à cette occasion) ;
 - en sens inverse, les reprises sur autofinancement antérieurement dégagé pour réalimenter la section de fonctionnement (reprises sur provisions, subventions d'investissement transférées au compte de résultat, moins-values de cession).
 - des charges de fonctionnement transférées en investissement (travaux en régie, subventions d'équipement étalées) ;
- ☞ les opérations d'ordre à l'intérieur de la section qui constatent des opérations patrimoniales sans mouvements de fonds effectifs : intégration dans l'actif d'une immobilisation reçue à titre gratuit, ou en subvention, ou au titre d'une mise à disposition, d'une affectation, etc... ; en sens inverse, sortie de l'actif d'une immobilisation sans incidence financière sur la section de fonctionnement (par reprise sur la dotation ou changement dans la situation patrimoniale du bien : mise en concession, en affermage, à disposition, affectation).

2.1.2.1. La vue d'ensemble

La vue d'ensemble présente la répartition des chapitres votés entre les trois catégories d'opérations définies ci-dessus en distinguant les dépenses et les recettes par nature :

- les dépenses et les recettes d'équipement, qui correspondent à des dépenses et des recettes réelles : acquisitions d'immobilisations et travaux en dépenses, subventions et emprunts en recettes.

Les dépenses se subdivisent elles-mêmes en opérations d'équipement qui constituent chacune un chapitre et en dépenses d'équipement non individualisées, dans le cas contraire. Le chapitre correspond en ce cas à chacun des comptes à deux chiffres 20 « Immobilisations incorporelles », 21 « Immobilisations corporelles » et 23 « Immobilisations en cours ».

La vue d'ensemble présente, pour information, la part de recettes d'équipement affectée à chaque opération (subventions ou emprunts spécifiques).

Les recettes d'équipement non affectées comprennent les subventions d'équipement non affectées à une opération et les emprunts globalisés.

- les dépenses et les recettes financières : remboursement d'emprunt, FCTVA, taxes d'urbanisme ;
- les opérations d'ordre à l'intérieur de la section.

Enfin, la vue d'ensemble récapitule, sur une même page, la liste des chapitres d'investissement votés, sans distinction de leur contenu.

Comme en section de fonctionnement, un même chapitre à deux chiffres peut contenir simultanément des opérations réelles, des opérations d'ordre de section à section et des opérations d'ordre à l'intérieur de la section. Il en va ainsi du chapitre 21 « Immobilisations corporelles » qui peut comprendre des acquisitions de biens meubles ou immeubles à titre onéreux (opérations réelles), des travaux en régie (opérations d'ordre de section à section) et des intégrations patrimoniales (opérations d'ordre à l'intérieur de la section).

En revanche certains chapitres ne contiennent que des opérations d'ordre (en recettes : comptes 14, 15, 18, 19, 20, 21, 23, 26, 28, 29, 39, 481, 49, 59) ou des opérations réelles (en dépenses, compte 45).

Le rappel des crédits ouverts au cours de l'exercice précédent, moins pertinent pour la section d'investissement, ne figure pas dans la vue d'ensemble.

2.1.2.2. Le détail par article des chapitres d'opération

Lorsque le conseil municipal décide de voter des chapitres d'opérations, l'état B2 doit être établi pour chacune d'entre elles.

Chacun de ces états présente le détail par article des opérations votées par le conseil municipal et qui sont listés dans la vue d'ensemble.

Ce détail se répartit entre les restes à réaliser de l'exercice N-1, repris si le compte administratif a été voté, et les propositions nouvelles du maire.

Le fait pour le conseil municipal de voter une ou plusieurs opérations présente l'avantage de pouvoir en suivre l'avancement depuis l'origine, en inscrivant les crédits qui s'y rapportent au même chapitre, d'année en année.

A titre d'information, le budget indique les recettes spécifiquement affectées à l'opération (subventions, emprunts) en précisant s'il s'agit de restes à réaliser de l'exercice N-1 ou de recettes nouvelles au titre de l'exercice.

Lorsque le conseil municipal ne décide pas de voter des chapitres d'opérations, l'état B2 peut être utilisé pour présenter l'équilibre du financement d'un équipement déterminé. Le détail par articles doit être inscrit dans les chapitres non individualisés en opération.

Chaque opération, si elle n'est pas totalement financée par l'emprunt et les subventions, dégage un besoin de financement qui est couvert par l'excédent des opérations financières, c'est-à-dire l'autofinancement et les ressources propres de l'exercice.

2.1.2.3. Les opérations financières

Ce regroupement comprend les dépenses et les recettes ne se rapportant, ni à l'équipement, ni aux opérations patrimoniales à l'intérieur de la section d'investissement.

Les opérations financières recouvrent, tant en dépenses qu'en recettes, des opérations réelles et des opérations d'ordre de section à section.

☞ Dépenses

Les dépenses des opérations financières comprennent :

- le solde d'exécution négatif (ligne D001) ;
- des dépenses réelles telles que les remboursements d'emprunts et de dettes, les acquisitions des participations, les prêts accordés et, le cas échéant, les versements de dotations et de subventions ;
- le chapitre « dépenses imprévues », assimilé aux dépenses réelles bien qu'il ne donne jamais lieu à réalisations ;
- des dépenses d'ordre de section à section qui trouvent leur exacte contrepartie en recettes de fonctionnement. Il s'agit essentiellement des reprises sur dotations (FCTVA, taxes d'urbanisme) et sur subventions, à hauteur de l'amortissement pratiqué ou dans les conditions définies à l'article L.1615-5,2° alinéa pour le FCTVA. Ces reprises se distinguent des versements de dotations (FCTVA, TLE) ou de subventions, qui constituent des opérations réelles.

Les dépenses d'ordre financières comprennent également d'autres opérations assimilables comme les précédentes à des reprises sur autofinancement antérieur : reprises sur provisions constituées et moins-values de cession constatées.

Enfin, ces dépenses recouvrent une seconde catégorie d'opérations, qui s'analysent comme des transferts de charges : les travaux en régie et les charges étalées. Dans les deux cas, il s'agit de dépenses initialement constatées en charges de fonctionnement, mais qui font dans un second temps l'objet d'une réimputation en section d'investissement. Pour les travaux en régie, cette réimputation se justifie par le fait que les charges supportées par la section de fonctionnement ont vocation à accroître l'actif, et plus spécialement les valeurs immobilisées, créées par la commune elle-même.

Pour les charges à étaler, l'imputation au compte 481 a pour objet de permettre le financement de la dépense qui a le caractère d'une charge de fonctionnement, sur plusieurs exercices, et d'en autoriser le financement par l'emprunt.

L'ensemble des dépenses financières d'ordre a pour effet de diminuer l'autofinancement, constitué par les recettes d'ordre de section à section.

☞ Recettes

Les recettes des opérations financières comprennent, selon une répartition symétrique aux dépenses :

- le solde d'exécution positif (ligne R001) ;
- des recettes réelles se rapportant à des ressources propres : FCTVA, TLE, taxes d'urbanisme non affectées, subventions en annuités pour remboursement de la dette (compte 138) et remboursement des prêts accordés ;

- des opérations d'ordre de section à section ayant leur contrepartie en dépenses d'ordre de la section de fonctionnement. Elles se composent de deux sortes d'opérations : d'une part les amortissements des immobilisations et des charges à répartir et les provisions, qui ont leur contrepartie au compte 68 en fonctionnement ; et, d'autre part, les opérations relatives aux cessions d'immobilisations d'actif, qui ont leur contrepartie aux comptes 6741 et 675 pour la sortie du bien à sa valeur nette comptable, et la plus value affectée à l'investissement, qui a sa contrepartie au compte 676.

L'autofinancement dégagé par ces opérations est complété par le virement de section à section (recette sur la ligne 021, ayant pour contrepartie une dépense de fonctionnement sur la ligne 023).

L'ensemble des recettes financières représente les ressources propres brutes de l'exercice, d'origine externe (opérations réelles : FCTVA, taxes d'urbanisme, remboursement de prêts) et d'origine interne (opérations d'ordre de section à section).

Ces ressources propres, après déduction des reprises et reversements sur autofinancements antérieurs constatés en dépenses financières, doivent couvrir au minimum le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital.

Toutefois, les charges transférées (charges étalées, travaux en régie) peuvent être financées par emprunt. Leur couverture par l'autofinancement n'a pas en conséquence un caractère obligatoire.

Le solde des opérations financières, calculé en déduisant les dépenses des recettes, représente donc l'autofinancement de l'exercice. Le budget présente ce calcul, avec et sans les charges transférées susceptibles d'être financées par emprunt.

2.1.2.4. Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement, qui n'influent pas sur l'autofinancement, sont décrites dans un état spécifique et font jouer entre eux des comptes budgétaires de la section d'investissement.

Elles se rapportent le plus souvent à l'intégration d'un bien se traduisant alors par une dépense à un compte d'immobilisations (classe 2), ayant pour contrepartie une recette à un compte de la classe 1.

Elles peuvent aussi retracer le reclassement d'une immobilisation, afin de constater son changement de situation ou d'utilisation, par exemple, lorsqu'il s'agit de la mise à disposition ou de l'affectation d'un bien. Celui-ci est alors retracé à un compte spécifique (compte 24 « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition »).

Enfin, certaines opérations patrimoniales ont pour objet de constater le solde d'une opération pour compte de tiers lorsqu'elles ont pour contrepartie la constatation d'une créance immobilisée, dans l'hypothèse où la collectivité a emprunté pour financer l'opération pour compte de tiers et qu'elle répercute la charge de l'emprunt sur le tiers pour le compte duquel elle agit.

2.1.2.5. Les dépenses et les recettes d'équipement

Il s'agit d'opérations réelles à l'exception des travaux en régie qui font l'objet d'une opération d'ordre de section à section.

Les dépenses recouvrent les études, les acquisitions et les réalisations d'immobilisations (comptes 20, 21, 23), aussi dénommées "équipement brut" ou "investissements directs".

La partie relative à l'équipement présente, d'une part, les dépenses et les recettes non individualisées, et d'autre part, la liste des chapitres d'opérations récapitulant les opérations que le conseil municipal a choisi d'individualiser par un vote.

L'opération regroupe des dépenses afférentes à ces trois comptes.

Le budget présente ensuite le détail par article de chaque opération votée, avec le rappel pour mémoire des recettes spécifiques qui lui sont affectées.

Les recettes couvrant les dépenses d'équipement sont constituées d'une part, des recettes affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipement déterminée, soit par la volonté du législateur (certaines taxes d'urbanisme), soit par la volonté de la partie versante (subventions d'équipement reçues du département, de la région etc...), et d'autre part, par l'emprunt, globalisé ou spécifique.

Chacun des comptes 13 et 16 constitue un chapitre en recettes de la section d'investissement.

Toutefois, pour l'information du conseil municipal, les comptes 13 et 16 font l'objet d'une ventilation dans la page relative aux dépenses et recettes d'équipement non individualisées, et, le cas échéant, dans chacune des opérations qu'ils contribuent à financer.

2.1.2.6. Les opérations pour compte de tiers

La commune peut réaliser des investissements, non pas pour son propre compte, mais pour celui d'un tiers extérieur. Ces investissements, dont la commune ne devient pas propriétaire, n'entrent pas dans son patrimoine. Ils s'inscrivent dans une subdivision du compte 45 qui est budgétaire.

Il existe plusieurs sortes d'opérations pour compte de tiers :

- les travaux effectués d'office au lieu et place d'un tiers défaillant en application de l'article L 2 213-25 du CGCT (immeuble menaçant ruine, par exemple) ; ils s'imputent au compte 454 ;
- les travaux effectués par une commune pour la réalisation ou les adjonctions dans un immeuble destiné à un établissement d'enseignement, dans le cadre de la loi du 22 juillet 1983, soit pour le compte de la région (lycée), imputés au compte 4561, soit pour le compte du département (collèges), imputés au compte 4562 ;
- les opérations sous mandat, imputées au compte 458.

Dans ce cas de figure, l'intervention d'une collectivité pour le compte d'une autre en vue de réaliser un ouvrage s'inscrit dans le cadre de la loi du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage publique. Elle fait l'objet d'une convention qui précise, à peine de nullité, les rapports entre le maître d'ouvrage et la collectivité mandataire.

Les opérations pour compte de tiers sont présentées distinctement des opérations d'équipement communales.

Le vote porte sur le montant des dépenses à effectuer pour le tiers bénéficiaire, dans les conditions définies par la convention passée avec lui. Les modalités du financement des dépenses sont prévues dans la convention (article 5 de la loi n°85-704 du 12 juillet 1985).

Les recettes afférentes à chaque opération pour compte de tiers se composent du paiement des travaux effectués par le tiers bénéficiaire. Ce versement s'impute directement en recettes à la subdivision intéressée du compte 45.

S'il advient que l'opération bénéficie d'une subvention, versée directement à la commune mandataire, cette subvention s'impute également en recettes de l'opération.

Enfin, lorsque la collectivité mandataire prend en charge tout ou partie de l'opération, cette prise en charge s'analyse comme une subvention versée à l'opération. Elle doit être prévue à la convention ou avoir fait l'objet d'une délibération ultérieure, puisqu'il ne s'agit pas du financement normal de dépenses n'ayant pas un caractère communal.

Pour une commune, une telle prise en charge a toujours un caractère exceptionnel : elle s'inscrit en dépenses à une subdivision du compte 67, le compte 6741 « subventions ou dotations d'équipement en nature », la contrepartie étant une recette au compte 45 qui se trouve ainsi équilibré. Cette opération fait partie des opérations d'ordre de section à section, qui constituent l'autofinancement des dépenses d'investissement ; cependant, cet autofinancement n'est pas libre d'emploi ; il est destiné exclusivement au bénéfice de l'opération considérée.

Si les dépenses sont financées par emprunt, il convient de déterminer la charge incombant au mandant et au mandataire au titre de son remboursement. Si la commune mandataire prend en charge tout ou partie de l'opération, l'opération pour compte de tiers est soldée en recettes par une subvention d'équipement versée, comme dans le cas de figure précédent ; si la charge est supportée par la collectivité mandante, la commune mandataire constate à son encontre une créance immobilisée (dépense au compte 2763). Après le solde de l'opération, seul subsiste dans le budget de la commune mandataire l'emprunt restant à rembourser et l'apurement de la créance immobilisée, selon le rythme de remboursement de l'emprunt ou selon les conditions arrêtées par la convention de mandat.

2.1.2.7. La reprise des résultats de l'exercice N-1

Le budget supplémentaire a vocation à reprendre les résultats de l'exercice précédent, après le vote du compte administratif.

Le budget primitif reprend les résultats de l'exercice N-1 dans deux hypothèses :

- Lorsque le compte administratif a été voté, la reprise des résultats est obligatoire. En effet, lorsque le compte administratif a été voté, les résultats sont reportés ou affectés dès la plus proche décision budgétaire suivant ce vote et, en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice suivant (article L 2311-5 du C.G.C.T.). Le solde d'exécution de la section d'investissement est alors reporté en investissement, de même que les restes à réaliser d'investissement et, le cas échéant, de fonctionnement, en dépenses et en recettes. Le résultat de la section de fonctionnement est reporté, quand il est déficitaire, et fait l'objet d'une affectation, quand il est excédentaire. Le conseil municipal peut en ce cas, après avoir couvert le besoin de financement de la section d'investissement par affectation à un compte de réserve 1068, affecter le surplus également en réserves ou en reporter tout ou partie en section de fonctionnement (cf. chapitre 5 du titre 3 du tome II de la présente instruction) ;
- Lorsque le compte administratif n'a pas été voté, il est possible de procéder à la reprise anticipée des résultats dans les conditions prévues à l'article L 2311-5 et précisées au § 4 du chapitre 5 du titre 3 du tome II de la présente instruction.

2.2. LES BUDGETS VOTÉS PAR FONCTION

2.2.1. L'architecture des documents budgétaires

La présentation générale du budget des communes de plus de 10 000 habitants voté par fonction est identique à celle des budgets des communes de 3 500 habitants et plus (cf. § 1 du présent chapitre).

La partie relative au vote du budget est divisée en quatre zones qui permettent de faire apparaître, tant en section d'investissement qu'en section de fonctionnement, les crédits *ventilables* entre les différentes fonctions, définies par la nomenclature fonctionnelle, et les crédits *non ventilables*.

La section d'investissement comporte deux zones :

- la zone « Opérations ventilables », codifiée 90 ;
- la zone « Opérations non ventilées » codifiée 91.

La section de fonctionnement comporte deux zones :

- la zone « Services individualisés », codifiée 92 ;
- la zone « Services communs non ventilés », codifiée 93 ;

La logique d'un vote par fonction implique que la majeure partie des crédits budgétaires apparaisse dans les zones 90 « Opérations ventilables » et 92 « Services individualisés », les zones 91 « Opérations non ventilées », 93 « Services communs non ventilés » ne devant être servies que de façon résiduelle.

La ventilation des opérations de recettes et de dépenses exécutées en application du budget s'effectue au jour le jour, tant en section d'investissement qu'en section de fonctionnement.

2.2.2. Le contenu des sections

Chacune des deux sections fait l'objet d'une présentation croisée, nature-fonction.

Dans le cadre d'un vote par fonction, la répartition *par nature* des dépenses et des recettes dans les sections d'investissement et de fonctionnement ne diffère pas de celle décrite au § 3 du chapitre 1 « Le budget - Elaboration, contenu, vote et contrôle » du titre 1 du Tome II de la présente instruction.

2.2.2.1. La section d'investissement

Les dépenses et les recettes sont réparties entre les opérations *ventilables* et les opérations *non ventilables*.

Cette ventilation figure au niveau de la vue d'ensemble de la section d'investissement.

☞ Les opérations ventilables

Il s'agit de l'ensemble des dépenses et des recettes de la section d'investissement que la collectivité peut ventiler à l'intérieur de l'une des dix fonctions de la nomenclature fonctionnelle, telle que décrite dans le § 2.3.2. « La présentation croisée nature/fonction » du présent chapitre.

Ces opérations ventilables figurent, tant en dépenses qu'en recettes, dans la zone codifiée 90 « Opérations ventilables » à l'intérieur de laquelle elles sont détaillées en *chapitres et articles* budgétaires (cf. 2 du chapitre 2 « Les autorisations budgétaires » du présent titre).

Les dépenses réparties à l'intérieur des dix fonctions correspondent, en principe, à des opérations d'équipement. Chaque ouvrage ou construction réalisée, chaque acquisition opérée, l'est en effet en vue d'organiser un service rendu par la commune dans l'un ou l'autre des secteurs de compétence dans lesquels elle intervient.

Les recettes portées en regard de ces dépenses sont celles qui leur sont expressément affectées. Il s'agit le plus souvent de subventions d'équipement reçues et, quelquefois, d'emprunts contractés pour la réalisation d'un ouvrage spécifique.

Lorsque certaines des opérations d'équipement font l'objet d'un vote par article et par opération, l'opération figure à l'intérieur de chaque chapitre fonctionnel, au niveau de l'article.

Dans cette hypothèse, la présentation par nature croisée avec la présentation par fonction se retrouve à l'intérieur de chaque opération votée.

Les opérations concernant de manière indifférenciée plusieurs fonctions sont imputées à l'article 9001.

Il ne peut y avoir d'opérations qu'à l'intérieur du groupe « opérations ventilables ».

La collectivité peut choisir de détailler les sous-fonctions ou rubriques à un niveau plus fin, avec une codification spécifique adaptée à ses besoins d'information interne : la présentation de ce détail au budget n'a qu'une valeur informative. Dans ce cas, le vote de l'assemblée ne porte, en tout état de cause, que sur l'article fonctionnel défini dans la nomenclature, article apparaissant sur les titres et les mandats.

☞ *Les opérations non ventilables*

Les recettes et les dépenses non ventilables concernent globalement l'investissement, sans qu'il soit possible de distinguer l'ouvrage ou le secteur d'activité auquel elles se rapportent : elles sont regroupées au sein des opérations financières non fonctionnelles du groupe 91.

Les recettes et les dépenses d'investissement non ventilées sont réparties en fonction de leur origine au sein des chapitres suivants qui fonctionnent tant en recettes qu'en dépenses, en distinguant les opérations réelles et les opérations d'ordre :

☞ en opérations réelles :

- le chapitre 911 « Dettes et autres opérations financières » qui comprend en recettes les emprunts et dettes devant faire l'objet d'un encaissement effectif et, en dépenses, les remboursements d'emprunts et dettes ;
- le chapitre 912 « Dotations, subventions et participations affectées » qui correspond aux ressources propres d'origine externe : FCTVA et subventions non affectées (pour remboursement d'emprunt), en recettes, et à leurs reversements éventuels en dépenses ;
- le chapitre 913 « Taxes non affectées » qui comprend les taxes d'urbanisme non affectées (TLE, versement pour dépassement du PLD, participation au COS) en recettes, et, en dépenses, leur reversement éventuel ;

☞ en opérations d'ordre, les deux chapitres :

- 910 « Opérations patrimoniales » qui contient exclusivement les opérations d'ordre à l'intérieur de la section.

Ce chapitre est l'exacte correspondance de la page « opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement » dans les budgets votés par nature.

Chaque dépense de ce chapitre trouve son exacte contrepartie en recette du même chapitre.

En conséquence, les dépenses sont toujours égales aux recettes.

La liste des opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement est donnée en annexe n° 7 du titre 4 du tome II du présent volume .

- 914 « Transferts entre sections » regroupe toutes les opérations d'ordre de section à section, tant en dépenses qu'en recettes.

Il existe en section de fonctionnement un chapitre identique, codifié 934.

En conséquence, toutes les dépenses d'ordre de section à section inscrites au chapitre 914 de la section d'investissement ont leur exacte contrepartie en recettes d'ordre du chapitre 934 en section de fonctionnement.

Toutes les recettes d'ordre de section à section inscrites au chapitre 914 de la section d'investissement, ajoutées aux recettes d'ordre des chapitres 915, 916, 917, ont leur exacte contrepartie en dépenses d'ordre du chapitre 934 en section de fonctionnement.

Seul le virement de section à section, qui constitue une opération d'ordre de section à section, ne fait pas partie des chapitres 914 et 934 ; il dispose d'une codification spécifique 919 en section d'investissement et 939 en section de fonctionnement, n'étant pas exécuté durant l'exercice.

Le chapitre 914 ne comprend aucune opération réelle. Il correspond, en dépenses, au sous-total « transfert entre sections » des dépenses financières des budgets votés par nature et, en recettes, au sous-total « transferts entre sections » des recettes financières de ces mêmes budgets, déduction faite du virement de section à section.

Les opérations d'ordre de section à section se rapportant aux ICNE s'inscrivent au chapitre 914 et non au chapitre 913, qui ne contient que des opérations réelles.

☞ Les chapitres 915 « Opérations d'investissement sur établissements d'enseignement (région, département) et 917 « Opérations sous mandat » retracent les différentes catégories d'opérations pour le compte de tiers.

Les opérations pour le compte de tiers participent à l'équilibre du budget. Quel que soit leur objet (construction d'ouvrage ou acquisition de terrain, exploitation d'un service), ces opérations ne figurent pas dans les opérations ventilables. En effet, les équipements en cause ne restent pas propriété de la commune, le service géré ne répondant pas à un intérêt communal.

Il convient cependant de les faire apparaître au budget afin de donner une image complète et fidèle de l'activité de la commune au cours de l'exercice.

Les opérations pour le compte de tiers figurent également dans la vue d'ensemble de la section d'investissement, avec la production d'un état détaillé.

L'information de l'assemblée délibérante est complétée par la référence à la délibération de principe par laquelle elle a accepté d'intervenir pour le tiers et défini les modalités de son intervention.

Le chapitre 918 retrace les crédits relatifs aux dépenses imprévues de la section d'investissement.

Le chapitre 919 retrace, en recettes, le virement de la section de fonctionnement.

2.2.2.2. La section de fonctionnement

Comme la section d'investissement, la section de fonctionnement distingue les *opérations ventilables* et les *services communs*.

La ventilation des dépenses et recettes de fonctionnement est présentée au niveau de la vue d'ensemble.

☞ les opérations ventilables

Il s'agit de l'ensemble des dépenses et des recettes de la section de fonctionnement que la collectivité peut ventiler à l'intérieur de l'une des dix fonctions de la nomenclature fonctionnelle, telle que décrite dans le § 2.3.2. « La présentation croisée nature/fonction » du présent chapitre.

Ces opérations ventilables figurent, tant en dépenses qu'en recettes, dans la zone codifiée 92 « Opérations ventilables » à l'intérieur de laquelle elles sont détaillées en *chapitres* et *articles* budgétaires (Cf. § 2 du chapitre 2 « Les autorisations budgétaires » du présent titre).

La collectivité peut choisir de détailler les sous-fonctions ou rubriques à un niveau plus fin, avec une codification spécifique adaptée à ses besoins d'information interne : la présentation de ce détail au budget n'a qu'une valeur informative. En tout état de cause, le vote de l'assemblée ne porte que sur l'article fonctionnel défini dans la nomenclature, article apparaissant sur les titres et les mandats.

Seules les dépenses et les recettes qui ne peuvent être ventilées dans aucune des fonctions, ni dans la sous-fonction 02 « Administration générale » de la fonction 0 « Services généraux des administrations publiques locales » sont reclassées dans la zone 93 « Services communs non ventilés ».

A titre d'exemple, le personnel dont on ne peut rattacher l'activité principale à aucune fonction, même à titre prépondérant, est rattaché à l'administration générale de la collectivité, rubrique 020, et non aux services communs. Il en va de même pour les dépenses d'entretien ou les acquisitions de petit matériel ou fourniture qui ne se rapportent pas à une fonction déterminée, mais participent de l'administration générale, sans autre distinction.

☞ Les services communs

La zone 93 « Services communs non ventilés » comprend des dépenses et des recettes qui ne peuvent se rattacher à aucune des dix fonctions, ni même à l'administration générale de la collectivité.

Leur reclassement s'effectue de manière symétrique à celui des opérations non ventilables de la section d'investissement, en distinguant les opérations réelles et les opérations d'ordre de section à section. (Il n'y a pas d'opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement).

☞ en opération réelles :

- Le chapitre 931 « Opérations financières » comprend, en dépenses, les frais financiers et, en recettes, les produits financiers. Les ICNE sur emprunts souscrits et prêts accordés ne figurent pas dans ce chapitre, mais dans le chapitre 934 « Transferts entre section ».
- Le chapitre 932 « Dotations et participations non affectées » comprend, en recettes, les dotations globales de fonctionnement et les participations non affectées (les participations ventilées faisant l'objet d'une ventilation dans la fonction concernée) et, en dépenses, les reversements sur ces dotations (versement de DGF au titre de la franchise postale, par exemple) ;
- Le chapitre 933 « Impôts et taxes non affectées » comprend, en recettes, les impôts et les taxes non affectés de l'exercice (très peu d'entre eux ayant une affectation spécifique. Voir sur ce point § 5 du chapitre 1er du titre 4 du tome II du présent volume) et, en dépenses, les éventuels reversements sur ces impôts (reversements de fiscalité de la loi du 10 janvier 1980 reversements conventionnels de fiscalité, FSRIF) ;
- Le chapitre 936 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus », exclusivement réservé aux communes de plus de 100 000 habitants, conformément à l'article L.2121-28 du CGCT ;
- Le chapitre 938 « Dépenses imprévues » est assimilé aux dépenses réelles, bien qu'il ne donne jamais lieu à réalisations.

☞ en opérations d'ordre de section à section, le chapitre 934 « Transferts entre sections ».

Ce chapitre comprend, en dépenses, les opérations d'ordre qui ont leur contrepartie en recettes d'ordre d'investissement au chapitre 914 (dotations aux amortissements et aux provisions ; sorties d'éléments d'actif pour leur valeur nette comptable et, le cas échéant, pour la plus-value constatée ; ICNE sur emprunts et les contrepassations d'ICNE sur prêts) et aux chapitres 915, 916 et 917.

Le virement de section à section ne fait pas partie du chapitre 934 : il dispose d'une codification spécifique au chapitre 939.

Le chapitre 934 comprend, en recettes, deux catégories d'opérations d'origine différente: d'une part, les reprises sur autofinancements antérieurs provenant de la section d'investissement (reprise sur FCTVA, sur subventions, sur provisions, moins-values de cession) et d'autre part, des charges transférées de la section de fonctionnement vers la section d'investissement (subventions d'équipement et fonds de concours versés, travaux en régie).

2.3. LES SPÉCIFICITÉS DES COMMUNES DE 3 500 HABITANTS ET PLUS

Trois particularités distinguent les budgets de ces catégories de communes, qu'ils soient votés par nature ou, pour les communes de plus de 10 000 habitants, par fonction :

- ☞ l'intégration des spécificités comptables et budgétaires propres aux communes de *3 500 habitants et plus avec notamment* :
 - l'amortissement des immobilisations,
 - le provisionnement,
 - et le rattachement des produits et des charges à l'exercice ;
- ☞ la présentation croisée nature/fonction ;

la production d'annexes et d'informations complémentaires conformément aux dispositions contenues dans la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République codifiées à l'article L.2313-1 du code général des collectivités territoriales (C.G.C.T.)

2.3.1. Intégration des spécificités comptables et budgétaires propres aux communes de 3 500 habitants et plus

La loi portant dispositions budgétaires et comptables n° 94-504 du 22 Juin 1994 dispose que les communes des 3 500 habitants et plus appliquent les dispositions suivantes :

- l'amortissement des immobilisations,
- le provisionnement.

Enfin, les communes de 3 500 habitants et plus doivent procéder au rattachement des produits et des charges à l'exercice.

2.3.1.1. L'amortissement des immobilisations

L'article 2 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 codifiée à l'article L.2321-2 27° du C.G.C.T. dispose que les dotations aux amortissements des immobilisations constituent *des dépenses obligatoires* pour les communes et leurs établissements publics dont la population est égale ou supérieure à 3 500 habitants.

Ces dispositions ont été précisées par le décret en Conseil d'Etat n° 96-523 du 13 juin 1996 créant l'article R.221-10 du code des communes (J.O. du 15 juin 1996).

☞ Dispositions générales

Les durées d'amortissement et les modalités de liquidation des dotations font l'objet de précisions au Tome I de la présente instruction, titre 1 « Les nomenclatures par nature », chapitre 2 (commentaires du compte 28).

La procédure d'amortissement nécessite l'inscription au budget primitif :

- d'une dépense, en section de fonctionnement aux subdivisions concernées du chapitre 68 « Dotations aux amortissements et provisions »,
- d'une recette, *d'un même montant*, en section d'investissement, aux subdivisions concernées du chapitre 28 « Amortissements des immobilisations ».

Les recettes d'investissement générées par les amortissements sont *libres d'emploi* : elles participent, comme toutes les autres ressources propres de la section d'investissement, au financement de l'ensemble des dépenses inscrites à la section d'investissement.

Des délibérations relatives aux amortissements sont nécessaires pour :

- fixer la durée d'amortissement par bien ou catégorie de biens et par référence au barème figurant au Tome I, titre 1 « La nomenclature par nature », chapitre 2 (commentaires du compte 28) de la présente instruction,
- modifier le plan d'amortissement d'un bien si les conditions d'utilisation changent,
- adopter un mode d'amortissement dégressif ou variable à la place du mode linéaire,
- fixer le seuil unitaire des biens de faible valeur en deçà duquel l'amortissement est pratiqué sur un an,
- étendre, au-delà du champ obligatoire, l'amortissement.

☞ Etats annexes

L'état des biens meubles et immeubles annexé aux documents budgétaires indique pour les biens amortis, ainsi que pour les biens acquis, cédés, affectés, réformés ou détruits, la durée d'amortissement, le coût historique, la valeur nette comptable, les amortissements antérieurs et l'amortissement de l'exercice.

Un modèle de cet état est joint aux modèles de maquette budgétaire.

L'état joint au compte administratif doit correspondre aux données figurant dans le compte de gestion du comptable.

2.3.1.2. Les provisions

Il existe deux catégories de provisions :

- les provisions ayant le caractère de dépenses obligatoires,
- les provisions non réglementées telles que les provisions pour risques et charges et les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif.

La constitution d'une provision nécessite l'inscription :

- *d'une dépense*, en section de fonctionnement, aux subdivisions concernées du chapitre 68 « Dotations aux amortissements et provisions »,
- *d'une recette*, d'un même montant, en section d'investissement, aux subdivisions concernées :
- du chapitre 14 « Provisions réglementées »
- du chapitre 15 « Provisions pour risques et charges »
- des chapitres 29 « Provisions pour dépréciations des immobilisations », 39 « Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours », 49 « Provisions pour dépréciations des comptes de tiers », et 59 « Provisions pour dépréciation des comptes financiers », s'il s'agit de provisions pour dépréciations d'éléments actifs.

Toute provision ainsi constituée peut faire l'objet d'un ajustement, d'une reprise partielle ou totale. Dans ce dernier cas, l'inscription se traduit au budget par :

- *une dépense*, en section d'investissement, aux subdivisions concernées des chapitres 14, 15, 29, 39, 49 ou 59 précédemment cités ;
- *une recette*, en section de fonctionnement, aux subdivisions concernées du chapitre 78 « Reprises sur amortissement et provisions ».

Les recettes d'investissement générées par les provisions, qu'elles soient réglementées ou non réglementées, sont *libres d'emplois* : elles participent, comme toutes les autres ressources propres de la section d'investissement, au financement de l'ensemble des dépenses inscrites à la section d'investissement.

☞ Les provisions ayant le caractère de dépenses obligatoires

Les provisions ayant le caractère de dépenses obligatoires font en principe l'objet, comme les amortissements, de l'inscription au budget primitif :

- d'une dépense d'ordre, en section de fonctionnement, aux subdivisions concernées du chapitre 68 « Dotations aux amortissements et provisions » ;
- d'une recette d'ordre, d'un même montant, en section d'investissement, aux subdivisions concernées du chapitre 14.

La loi n° 94-504 du 22 juin 1994 portant dispositions budgétaires et comptables relatives aux collectivités locales a institué trois provisions spéciales obligatoires, l'une pour les dettes financières faisant l'objet d'un remboursement différé, l'autre pour les garanties d'emprunt accordées, la dernière pour les risques afférents aux litiges et contentieux.

☞ *Les provisions pour dette financière faisant l'objet d'un différé de remboursement du capital*

L'article 2 de la loi du 22 juin 1994 codifié à l'article L.2321-2 29° du C.G.C.T. rend obligatoire cette provision *pour toutes les communes quelle que soit leur taille*.

Ces provisions sont destinées à prendre en compte la charge financière que constitue le remboursement d'une dette dont l'échéance est différée et dont le financement à la date de remboursement ne peut être tenu pour assuré.

Les modalités de constitution et de reprise de cette provision sont déterminées par le décret en Conseil d'Etat n° 96-1249 du 26 décembre 1996 et précisées au Tome I de la présente instruction, titre 1 de « La nomenclature par nature », chapitre 2 (commentaires du compte 145).

Un état relatif au calcul de cette provision est joint en annexe au budget primitif et au compte administratif.

☞ *Les provisions pour garanties d'emprunts accordées (article L.2252-3 du C.G.C.T.)*

L'article 5 de la loi du 22 juin 1994 codifié à l'article L.2252-3 du C.G.C.T. rend obligatoire cette provision *pour les communes de 3 500 habitants et plus*. Pour les autres communes, cette provision est facultative.

Les modalités de constitution et de reprise de cette provision sont précisées par le décret en Conseil d'Etat n° 96-524 du 13 juin 1996 (J.O. du 15 juin 1996).

L'assiette et les modalités de liquidation de la dotation sont précisées au Tome I de la présente instruction, titre I, chapitre 2 (commentaires du compte 144).

La reprise de la provision, en cas de mise en jeu de la garantie ou d'arrivée à échéance de l'emprunt concerné, fait l'objet d'une délibération de l'assemblée.

Le suivi et l'emploi des provisions ainsi constituées sont retracés sur l'état des provisions joint en annexe aux documents budgétaires, indiquant la date initiale de constitution des provisions et les emprunts garantis ou cautionnés entrant dans la base de calcul.

Un modèle de cet état est joint aux modèles de maquette budgétaire.

☞ *Les provisions pour risques afférents aux litiges et contentieux*

Pour les communes de 3 500 habitants et plus et leurs établissements publics, le décret en Conseil d'Etat n° 96-523 du 13 juin 1996 pris pour l'application de l'article L.2321-2 du C.G.C.T. confère un caractère *obligatoire* aux dépenses relatives à la dotation aux provisions pour les risques afférents aux litiges et contentieux.

La provision est constituée lorsqu'une première décision de justice rend probable le risque de mise à la charge de la commune ou de l'établissement d'une dépense ; elle est décidée par délibération de l'assemblée délibérante. Les modalités de constitution de la provision sont précisées au Tome I, titre 1, chapitre 2 (commentaires du compte 146). La reprise de la provision nécessite une délibération. Le suivi et l'emploi de cette provision sont retracés sur l'état des provisions constituées joint au budget primitif et au compte administratif.

La constitution d'une provision ne se substitue en aucun cas à la dépense réelle et obligatoire qui peut résulter de l'exécution d'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée et qui peut donner lieu à la procédure d'exécution d'office organisée par la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980 relative aux astreintes prononcées en matière administrative et à l'exécution des jugements par les personnes morales de droit public.

☞ *Les provisions non réglementées*

Les provisions non réglementées sont constituées et reprises sur décision de l'organe délibérant.

Il en existe deux catégories :

☞ *Les provisions pour risques et charges*

Ces provisions ont pour objet de couvrir des risques et charges nettement précisés quant à leur objet, mais dont la réalisation est incertaine et que des événements survenus ou en cours rendent probables.

Il s'agit essentiellement des provisions pour pertes de changes, pour amendes, pour grosses réparations et pour litiges et contentieux, hors du cas de la provision réglementée définie ci-dessus.

☞ *Les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif*

Dès lors qu'un élément de patrimoine de la commune (immobilisation, stocks et en-cours, créances, valeurs mobilières de placement) voit sa valeur diminuer, et dans la mesure où de phénomène n'a pas un caractère définitif, il apparaît opportun de constituer une provision pour dépréciation afin de constater cette perte et de disposer d'une information, la plus fidèle possible, sur le patrimoine.

Un état annexe des provisions constituées pour dépréciation des éléments d'actif figure à l'appui des documents budgétaires. Il comporte la date, l'objet de constitution de la provision et les reprises éventuellement effectuées.

2.3.1.3. Le rattachement des produits et des charges à l'exercice

Cette procédure vise à réintroduire, dans le résultat de la section de fonctionnement, la totalité des recettes et des dépenses devant y figurer.

Les communes de 3 500 habitants et plus rattachent à l'exercice concerné toutes les recettes et les dépenses de fonctionnement qui ont donné lieu à service fait entre le 1er janvier et le 31 décembre de l'exercice et *pour lesquelles* les pièces justificatives correspondantes n'ont pas encore été reçues ou émises à l'issue de la journée complémentaire.

Le rattachement des produits et des charges à l'exercice donne lieu à une inscription budgétaire, en recettes et en dépenses, à chaque article intéressé de la section de fonctionnement.

La procédure de rattachement des produits et des charges ne présente véritablement d'intérêt que si elle a une influence significative sur le résultat. Ainsi, la décision de rattachement peut être prise en fonction d'un certain nombre de critères liés notamment :

- à l'importance du produit ou de la charge par rapport au montant du budget ;
- et à l'incidence du produit ou de la charge sur le résultat de la section de fonctionnement.

Quoiqu'il en soit, quelle que soit la pratique retenue, il est indispensable que celle-ci soit identique d'un exercice à l'autre.

Les modalités d'exécution budgétaire de la procédure de rattachement des produits et des charges à l'exercice sont décrites au titre 3, chapitre 4, § 1.1 du présent Tome.

2.3.2. La présentation croisée nature/fonction

L'article L.2312- 3 du C.G.C.T. dispose que « le budget des communes de plus de 10 000 habitants est voté soit par nature, soit par fonction. S'il est voté par nature, il comporte une présentation fonctionnelle ; s'il est voté par fonction, il comporte une présentation par nature.

Le budget des communes de moins de 10 000 habitants est voté par nature. Il comporte pour les communes de plus de 3 500 habitants une présentation fonctionnelle.

Les opérations de recettes et de dépenses sont ventilées entre les dix fonctions suivantes, qui recouvrent les principaux secteurs d'activité dans lesquels intervient une commune :

- Fonction 0 : Services généraux des administrations publiques locales
- Fonction 1 : Sécurité et salubrité publiques
- Fonction 2 : Enseignement - Formation
- Fonction 3 : Culture
- Fonction 4 : Sports et jeunesse
- Fonction 5 : Interventions sociales et santé
- Fonction 6 : Famille
- Fonction 7 : Logement
- Fonction 8 : Aménagement et services urbains, environnement
- Fonction 9 : Action économique

Ces dix fonctions se subdivisent en sous-fonctions à deux chiffres et, s'il y a lieu, rubriques à trois chiffres (cf. Tome 2, titre 2, « La nomenclature par fonction).

La présentation « croisée » répond à un objectif d'information des élus et des tiers : elle ne donne pas lieu à un vote de l'assemblée. Pour les communes de 3 500 habitants et plus, elle constitue la première des annexes du budget.

L'information produite est définie par l'article R.211-3 II du code des communes (voir annexe n° 2 du Titre 4 du Tome II du présent volume).

Elle est identique que le budget soit voté par nature ou par fonction, à savoir :

☞ au budget :

- d'une part, les dépenses et les recettes par nature, regroupées au niveau du chapitre (budgets votés par nature) ou du compte par nature à deux chiffres (budgets votés par fonction) ;
- d'autre part, la fonction, au niveau de la vue d'ensemble de chacune des deux sections, et la rubrique fonctionnelle (budgets votés par nature) ou l'article fonctionnel (budget voté par fonction) au niveau de chacune des dix fonctions.

Au budget, la présentation croisée comprend, dans la vue d'ensemble de chaque section, le détail des dépenses et des recettes de l'exercice et le total des restes à réaliser par fonction.

A l'intérieur de la présentation croisée par fonction, les dépenses et les recettes regroupent, compte par compte ou chapitre par chapitre, les dépenses et les recettes de l'exercice et les restes à réaliser.

☞ au compte administratif, les mandats et les titres émis présentés par nature au niveau le plus détaillé, croisés avec le niveau fonctionnel le plus détaillé, que le budget soit voté par nature ou par fonction.

2.4. LES SPECIFICITES DES COMMUNES DE MOINS DE 500 HABITANTS

2.4.1. Les budgets

Les communes de moins de 500 habitants disposent d'un plan de comptes abrégé (voir annexe n° 2 du tome I) et d'un modèle de budget simplifié.

Ce modèle comporte, par commodité, les principaux articles utilisés. Toutefois, seuls les articles utilisés par la commune doivent être servis, soit pour rappeler les crédits ouverts au budget précédent, soit pour indiquer les propositions nouvelles du maire ou les votes du conseil municipal.

2.4.2. La gestion des services d'eau et d'assainissement par les communes de moins de 500 habitants

L'article 84 de la loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 autorise ces communes, lorsqu'elles gèrent un service d'eau ou d'assainissement sous forme de régie simple ou directe, à opter soit pour le maintien du budget annexe d'eau ou d'assainissement, soit pour la réintégration des dépenses et des recettes du service dans le budget principal.

Dans cette dernière hypothèse, le budget annexe est remplacé par un état sommaire détaillant, article par article, toutes les dépenses et les recettes afférentes aux deux services.

Les comptes nécessaires pour retracer les opérations spécifiques de ces services sont ouverts dans le plan de comptes abrégé.

Le budget d'une commune de moins de 500 habitants peut en conséquence se présenter de deux façons :

- la commune ne réintègre pas les opérations des services d'eau et d'assainissement dans le budget principal, soit parce qu'elle a concédé le service ou adhère à un syndicat intercommunal, soit parce qu'elle a maintenu le budget annexe du service exploité en régie, soit parce que le service est affermé et qu'elle n'a pas, dans ce cas, la possibilité de le clôturer.

Le budget principal de la commune se présente en ce cas avec la nomenclature abrégée des communes de moins de 500 habitants sans utiliser les comptes spécifiques relatifs à l'eau et à l'assainissement.

Le budget annexe du ou des services d'eau et d'assainissement est joint au budget principal. Il comporte une vue d'ensemble générale et une vue d'ensemble de chacune des deux sections d'investissement et de fonctionnement, présentée par chapitres et des annexes simplifiées (circulaire n° NOR/INT/B/92/0303/C du 10 Novembre 1992).

Lorsque la commune gère conjointement les deux services d'eau et d'assainissement, comme l'autorise l'article L.2224-6 du C.G.C.T., elle produit à l'appui du budget annexe commun un état de ventilation des dépenses et des recettes relatives à chacun des deux services.

- la commune choisit d'intégrer les dépenses et les recettes de chacun des deux services dans le budget principal.

Dans ce cas, le budget principal de la commune comporte les comptes ouverts pour retracer les dépenses et les recettes spécifiques aux services (redevances d'eau, d'assainissement, locations ou ventes de compteurs, réseaux d'adduction d'eau, d'assainissement, etc), que la commune ait choisi la nomenclature abrégée ou la nomenclature développée.

Un état sommaire présentant, article par article, les dépenses et les recettes de chacun des deux services doit être produit en annexe au budget et au compte administratif.

Par ailleurs, quelle que soit la présentation budgétaire adoptée, les services d'eau et d'assainissement ont un caractère industriel et commercial et appliquent les règles comptables propres à ces services (article L 2221-1 du C.G.C.T. et chapitre IV du titre II du livre II de la deuxième partie du même code) : amortissement, provision, rattachement des charges et des produits à l'exercice.

L'amortissement présente pour les immobilisations du service un caractère obligatoire. Son champ d'application et ses modalités sont identiques à ceux du secteur d'activité considéré. Les durées sont définies conformément à l'arrêté du 12 août 1991 (JO du 5 octobre 1991).

Les provisions pour risques et charges et pour dépréciation s'appliquent dans les conditions prévues pour les entreprises privées.

L'ensemble des charges et produits sont rattachés à l'exercice. Au cours de l'exercice suivant, le règlement des dépenses et le recouvrement des recettes sont poursuivis dans les conditions prévues au tome II, titre 3, chapitre 4, §1.

Par ailleurs, les annexes au budget et au compte administratif doivent distinguer, en tant que de besoin, les éléments d'information qui relèvent des services d'eau et d'assainissement. Ces éléments se rapportent notamment à l'encours de la dette et au calcul de l'annuité, aux amortissements, au personnel et aux méthodes comptables utilisées.

3. LA TROISIÈME PARTIE DU BUDGET : LES ANNEXES

Cette partie du budget vise à compléter l'information des élus et des tiers sur certains éléments patrimoniaux ou relatifs aux engagements de la commune ainsi que sur les services non individualisés qu'elle gère et sur les établissements publics qui lui sont rattachés. Elle comporte enfin diverses informations relatives à certaines dépenses ou recettes de fonctionnement essentielles, telles que le personnel et le vote des taux d'imposition. La production de ces états est obligatoire chaque fois que la commune est concernée par l'un d'eux.

La commune indique dans le sommaire du budget les annexes jointes et non jointes. Lorsque la production d'une annexe ne concerne pas la commune, il n'y a pas lieu d'établir un état néant.

3.1. LES ANNEXES DETAILLANT CERTAINS ELEMENTS DE VOTE DU BUDGET

Plusieurs états annexes visent à développer l'information sur certains éléments motivant ou expliquant les décisions prises par l'assemblée délibérante.

3.1.1. Le détail des opérations d'ordre de section à section.

Les schémas d'écriture afférents à ces opérations sont exposés en annexe n° 7 du tome II.

Cet état présente, pour chaque écriture, le montant de chaque opérations en dépense comme en recette et en récapitule les grandes masses, toujours égales en dépenses et en recettes. Les dépenses de fonctionnement sont toujours égales aux recettes d'investissement et les dépenses d'investissement sont toujours égales aux recettes de fonctionnement.

3.1.2. L'état de la reprise des résultats de l'exercice n-1

Cet état n'est produit qu'à l'appui du budget qui reprend les résultats de l'exercice précédent :

- soit après le vote du compte administratif, au budget primitif ou au budget supplémentaire, dans les conditions prévues au tome II titre 3 chapitre 5 §1 à 3;
- soit, en cas de reprise anticipée, dans les conditions prévues au tome II titre 3 chapitre 5 §4.

3.1.3. L'état des méthodes utilisées

Cet état présente les diverses méthodes comptables retenues par le conseil municipal.

Il s'agit :

- de la définition du seuil des biens de faible valeur amortissables sur un an et de la détermination des durées d'amortissement par bien ou catégorie de biens ;
- de l'amortissement facultatif de certains biens;
- de la méthode de reprise des subventions d'investissement au compte de résultat ;
- de la détermination des charges à étaler et de la durée d'étalement.

3.2. LES ANNEXES RELATIVES À CERTAINS POSTES DU BILAN

3.2.1. L'état de la dette

Il comprend plusieurs récapitulations de l'encours de la dette et de l'annuité et le détail de la composition de la dette.

La récapitulation se présente sous forme de deux tableaux :

- le premier, ventilé par établissement ou organisme prêteur, détermine l'encours de la dette et l'annuité de l'exercice (en intérêt et capital) ;
- le second récapitule l'encours des emprunts et dettes destinés à financer l'investissement et l'annuité par catégorie d'emprunts et dettes, en distinguant les emprunts auprès d'établissements de crédit, les dépôts et cautionnements reçus et les emprunts et dettes assortis de conditions particulières.

Les dettes à court ou très court terme non destinées à financer l'investissement, c'est-à-dire les crédits de trésorerie, font l'objet d'une présentation particulière, rappelant les conditions de leur mise en oeuvre et de leur utilisation.

Le détail de la dette indique, par contrat souscrit, les caractéristiques de chaque catégorie d'emprunts et de dettes, la dette en capital à l'origine, la dette au 1er janvier de l'exercice et l'annuité en capital et en intérêt (y compris les intérêts capitalisés).

L'état de la dette, indispensable pour l'information des élus et des tiers, permet par ailleurs de liquider le cas échéant la provision pour dette financière prévue par l'article L.2321-2,29° du C.G.C.T. et le décret d'application n° 96-1249 du 26 décembre 1996, codifié à l'article R.221-12 du code des communes.

3.2.2. L'état des immobilisations

Sa production est obligatoire au budget primitif pour les biens entrant dans le champ de l'amortissement, et au compte administratif pour les biens acquis, cédés, affectés, reformés ou détruits, en conformité avec les données figurant dans le compte de gestion du comptable (décret n° 96-523 du 13 juin 1996 codifié à l'article R.221-10 du code des communes).

Les communes de 3 500 habitants et plus détaillent au budget primitif, outre les biens à amortir, les diverses catégories de valeurs immobilisées.

Cet état a pour objet de déterminer, exercice par exercice, la valeur nette comptable des immobilisations propriété de la collectivité.

3.2.3. L'état des provisions constituées

Il indique pour les provisions réglementées (obligatoires) et pour les provisions pour risques et charges (facultatives), la date et l'objet de la provision constituée, ainsi que la date et le montant de sa reprise ou de son utilisation éventuelle et le solde subsistant au 1er janvier de l'exercice.

Pour la provision relative aux dettes financières à remboursement différé, un tableau indique les éléments nécessaires à sa liquidation, issus de l'état de la dette et du tableau d'amortissement prévisionnel de la dette : l'annuité totale de l'exercice, l'annuité totale moyenne des cinq années à venir, l'écart entre ces deux montants, la provision à constituer, avec le rappel du plafond prévu pour sa mise en oeuvre et du montant des ressources propres.

Le tableau d'amortissement de la dette, qui se rapporte à une provision susceptible de concerner les communes de toute catégorie, est obligatoire quelle que soit la catégorie démographique.

3.2.4. L'état de répartition des charges

Cet état indique, pour les charges de fonctionnement dont l'étalement est autorisé, l'exercice d'origine et la date de la décision d'étalement, la nature de la dépense transférée et son montant, ainsi que celui des amortissements pratiqués, des amortissements de l'exercice et le montant restant à amortir.

3.3. LES ANNEXES RELATIVES AUX ENGAGEMENTS DONNÉS ET REÇUS

Contrairement aux états précédents, qui visent à détailler les éléments de certains postes du bilan, ces états développent des informations relatives à des dépenses ou recettes n'ayant pas donné lieu à comptabilisation, mais ayant une incidence potentielle sur les finances communales.

Au titre des engagements donnés, il concerne essentiellement les garanties d'emprunts accordées et les contrats de crédit-bail.

Au titre des engagements reçus, il recouvre principalement les subventions reçues en annuités.

3.4. LES ANNEXES DIVERSES

3.4.1. L'état du personnel

Cet état, obligatoire pour l'information du conseil municipal, reclasse le personnel en place entre les différentes filières de la fonction publique territoriale, en indiquant pour chaque grade ou emploi, par catégorie, les effectifs budgétaires et les effectifs pourvus, dont ceux à temps non complet.

Il est établi par référence à la liste des grades et emplois de la Fonction Publique Territoriale ouverts pour chaque catégorie de collectivité.

Pour le personnel non titularisé, il mentionne les conditions de rémunération et la justification du contrat au regard des textes.

3.4.2. La présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ou rattachés

Cet état est également exigé pour élargir l'information financière aux budgets annexes (eau, assainissement, autres services publics industriels et commerciaux, services assujettis à la T.V.A.), et aux budgets des établissements publics communaux (C.C.A.S., Caisses des Ecoles).

Il permet à l'assemblée délibérante de mieux apprécier le volume global de l'activité communale.

Il ne s'agit pas d'une véritable consolidation comptable mais d'une simple agrégation des résultats du budget principal et de ses budgets annexes.

L'état fait apparaître dans un premier temps les réalisations et les restes à réaliser de chaque section pour le budget principal, en distinguant les dépenses et les recettes propres à l'exercice et les résultats reportés, pour les budgets annexes à caractère administratif et pour les budgets annexe à caractère industriel et commercial, avec les mêmes ventilations.

Il totalise les résultats de clôture de chaque section, en réalisations et restes à réaliser, pour le budget principal et les budgets annexes à caractère administratif, d'une part, et pour le budget principal et l'ensemble des budgets annexes, d'autre part.

Les budgets annexes à caractère administratif ne constituent en effet qu'un simple démembrement des services publics communaux, normalement compris au sein du budget principal. Les résultats de ces services doivent donc être retracés avec ceux du budget principal.

Il en va différemment pour les budgets annexes des services à caractère industriel et commercial. Ces services sont soumis à des modalités de fonctionnement et à des règles budgétaires spécifiques. L'article L.2224.2 du C.G.C.T. interdit la prise en charge par le budget principal des dépenses qui leur incombent. En contrepartie, ces services conservent les résultats que dégage leur compte administratif. S'il s'agit d'excédents, ceux-ci sont destinés à financer les investissements ou à réduire les tarifs ; s'il s'agit de déficits d'exploitation, ceux-ci sont financés par augmentation des tarifs.

Les résultats des budgets annexes à caractère industriel et commercial doivent donc s'apprécier indépendamment de ceux du budget principal et des autres budgets annexes à caractère administratif.

3.4.3. Les décisions en matière de taux de contributions directes

Ce tableau rappelle les informations fiscales notifiées à la collectivité en vue de l'élaboration du budget et retrace les décisions prises par la commune en fonction de ces informations. Il indique les bases notifiées, les taux appliqués, leur variation et le produit fiscal qui en résulte.

Il est établi par rapport aux informations de l'année N-1.

3.4.4. La constatation du vote et les signatures

Le dernier tableau du budget permet de connaître les conditions de vote du budget et d'en déterminer le caractère exécutoire.

3.4.5. L'état des biens acquis, cédés, détruits ou réformés (annexe au compte administratif)

En fin d'exercice, l'ordonnateur adresse au comptable, qui le vise un état des biens acquis, cédés, détruits ou réformés pendant l'exercice.

Un exemplaire de cet état est joint à l'appui du compte administratif pour justifier les entrées et les sorties de l'actif pendant l'exercice.

3.4.6. L'état des services assujettis à la TVA (annexe au compte administratif)

Les services assujettis à la TVA non érigés en budget annexe sont récapitulés pour le total de leurs dépenses et de leurs recettes tel qu'il apparaît sur les derniers bordereaux récapitulant les titres et les mandats émis au cours de l'exercice.

3.5. LES ANNEXES SPÉCIFIQUES AUX COMMUNES DE 3 500 HABITANTS ET PLUS

En application de l'article L.2313-1 du C.G.C.T. issu de la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992, dont l'objectif est de renforcer les moyens d'information mis à la disposition de toutes les parties intéressées à la vie communale, les communes de 3 500 habitants et plus, leurs établissements publics administratifs et les établissements publics de coopération intercommunale ont l'obligation de produire les états annexes suivants.

3.5.1. La liste des concours attribués par la commune aux associations sous forme de prestations en nature et de subventions

Cet état indique, par association bénéficiaire, la nature de la prestation fournie et/ou le montant de la subvention versée.

Cet état est produit au budget primitif, sur la base des prévisions et au compte administratif, sur la base des réalisations.

3.5.2. Les tableaux de synthèse des comptes administratifs afférents au dernier exercice connu des organismes de coopération intercommunale dont la commune est membre.

Cette obligation nécessite la production des documents suivants :

- ☞ *un tableau* mentionnant le nom de l'organisme, sa compétence et le mode de financement par la commune ;
- ☞ pour chaque organisme :
 - la copie de la balance générale de son compte administratif ;
 - les données synthétiques afférentes à son compte administratif.

3.5.3. Le bilan certifié conforme du dernier exercice connu des organismes dans lesquels la commune détient une part de capital ou au bénéfice desquels la commune a garanti un emprunt ou versé une subvention supérieure à 75 000 euros ou représentant plus de 50% du budget de l'organisme.

La production de ces bilans concerne essentiellement les organismes suivants :

- les S.E.M.,
- les bénéficiaires de garanties d'emprunts,
- les bénéficiaires de subventions supérieures à 75 000 € ou représentant plus de 50% du budget de l'organisme.

Le terme de bilan certifié s'appliquant à des organismes privés, les documents en cause ne sont pas exigés des organismes publics bénéficiaires de garanties d'emprunt.

Si les textes font obligation à l'organisme de produire des documents de synthèse certifiés par un commissaire aux comptes, le document à produire est en ce cas un bilan certifié au sens comptable. Dans le cas contraire, le bilan produit est certifié par le président de l'organisme concerné.

Ces documents sont produits par l'organisme concerné et joints au compte administratif de la commune.

3.5.4. Un tableau retraçant l'encours des emprunts garantis par la commune, ainsi que l'échéancier de leur amortissement

Le tableau mentionné par la loi est l'état des emprunts garantis pour tous les documents budgétaires.

S'y ajoute l'échéancier du remboursement de ces emprunts, fourni par l'organisme bénéficiaire de la garantie.

4. LES BUDGETS ANNEXES

Le principe d'unité budgétaire implique que toutes les opérations d'un organisme public soient retracées dans un document unique. La jurisprudence a rappelé cette règle de base (C.E. Conseil Régional Ile-de-France, 10 juillet 1987).

Par exception, les textes législatifs ou réglementaires peuvent autoriser, voire imposer la constitution de budgets annexes pour certaines catégories de services publics.

Les services gérés en budgets annexes n'ont pas d'organisation administrative propre, ni d'autonomie financière. Ils ont un budget et une comptabilité distincts du budget et de la comptabilité de la commune.

La comptabilité des services dotés d'un budget annexe doit permettre :

- d'une part, de fournir des indications détaillées sur le fonctionnement de ces services, de suivre d'année en année l'évolution de leur situation financière, de dégager leurs propres résultats et de retracer l'affectation donnée à ces résultats ;
- d'autre part, de décrire les mouvements financiers qui s'opèrent entre le budget général de la commune et chaque service : constitution, augmentation ou réduction du fonds d'établissement, versement d'excédents d'exploitation, versement de subventions (couverture de déficit d'exploitation ou d'investissement des services autres que ceux ayant un caractère industriel et commercial), prestations réciproques, etc.

Les masses des budgets annexes sont inscrites, pour information, au bas des balances qui accompagnent le budget général et le compte administratif général en distinguant les opérations de chaque section du budget annexe. Le total des opérations de la section d'investissement du budget annexe est inscrit à la suite du report des opérations de la section de fonctionnement. Le report sur les balances par section se trouve repris à la balance générale du budget général.

L'article 13 de la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992 a par ailleurs rendu obligatoire la production, à l'appui du compte administratif, d'une présentation consolidée des résultats du budget principal et des budgets annexes.

La circulaire n° NOR/INT/B/93/00119/C du 3 mai 1993 indique les éléments devant figurer dans cette présentation, en distinguant les budgets annexes à caractère administratif de ceux qui ont un caractère industriel et commercial.

4.1. LES BUDGETS ANNEXES À CARACTÈRE ADMINISTRATIF

Certaines activités à caractère administratif des communes de plus de 10 000 habitants dont l'objet est de produire des biens et des prestations de services et qui ont une organisation autonome ont pu faire l'objet d'une individualisation au sein de budgets annexes, afin d'en connaître l'incidence financière pour la collectivité.

Ces activités ont vocation à être financées, au moins en partie, par le budget principal de la commune.

Une telle individualisation n'apparaît désormais plus justifiée, sous réserve des obligations réglementaires évoquées au § 4.3 du présent chapitre.

En effet, cette information s'obtient aisément, pour les communes de 3 500 habitants et plus, par une *présentation fonctionnelle* appropriée, identique en section d'investissement et de fonctionnement.

Par ailleurs, les communes de plus de 10.000 habitants qui ont opté pour un vote *par fonction* peuvent parvenir au résultat recherché par le vote par article au niveau de la sous-fonction correspondant au service que l'on souhaite individualiser. Les crédits votés affectés à ce dernier ont alors un caractère limitatif, sans nécessiter des flux réciproques.

Pour les communes de moins de 3 500 habitants, la section de fonctionnement du budget détaille certains services ; le vote par *opération* des investissements permet également une individualisation suffisante.

Toutefois, les budgets annexes existants pourront être maintenus *provisoirement*, s'il apparaît que leur reprise dans le budget principal suscite des difficultés d'ordre comptable ou informatique.

4.2. LES BUDGETS ANNEXES À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL

L'article L 2221-1 du C.G.C.T. prévoit que les communes et les syndicats de communes peuvent gérer des services à caractère industriel et commercial, dont les conditions de fonctionnement sont similaires à celles des entreprises privées.

Un service public à caractère industriel et commercial, quel qu'il soit, qu'il ait un caractère facultatif (parkings) ou obligatoire (assainissement) doit être financé par l'usager au travers d'une redevance. Cet objectif suppose la connaissance exacte du coût du service, qui ne peut s'obtenir que par l'individualisation des dépenses et des recettes qui s'y rapportent.

Divers textes rappellent ce mode de fonctionnement. Les articles L 2224-1 et L 2224-2 du C.G.C.T. ont une portée générale pour l'ensemble des services publics à caractère industriel et commercial. Toutefois, s'ils s'interdisent la compensation pure et simple d'un déficit, ils autorisent, dans des cas limitativement énumérés, la prise en charge des dépenses en cause par la commune de rattachement dans trois cas :

- lorsque le fonctionnement du service est soumis à des conditions d'exercice particulières. Tel est le cas, par exemple, de certains services de transports publics de personnes qui assurent des lignes pendant la fin de semaine ou les jours fériés. La prise en charge peut alors concerner les dépenses de fonctionnement ;
- lorsque le fonctionnement du service nécessite la réalisation d'investissements qui, en raison de leur importance et eu égard au nombre d'usagers, ne peuvent être financés sans une hausse excessive des tarifs ; cette possibilité concerne plus particulièrement les investissements de départ, notamment pour les services d'eau et d'assainissement (stations d'épuration, châteaux d'eau, stations de pompage) ou les extensions d'une certaine importance (réseaux). Contrairement à la précédente, cette hypothèse se rapporte aux dépenses d'investissement. La prise en charge ainsi autorisée a le caractère d'une subvention d'équipement pour le service. A ce titre, elle donne lieu à reprise en section de fonctionnement, soit à hauteur de la dotation annuelle à l'amortissement, soit sur la durée de l'amortissement du bien qu'elle a servi à financer.
- en cas de sortie de période de blocage des prix.

Quelle que soit la dérogation à laquelle se réfère l'assemblée délibérante, il lui appartient sous peine de nullité, de motiver et de justifier la prise en charge qu'elle envisage, notamment par un chiffrage de celle-ci et une fixation de sa durée dans le temps.

Cette prise en charge conserve en effet un caractère exceptionnel et ne saurait être pérennisée.

La loi du 12 avril 1996 portant diverses dispositions d'ordre économique et financier a apporté une modification aux articles L.2224-1 et L 2224-2 du C.G.C.T. visant les services de distribution d'eau potable et d'assainissement.

Ainsi, le subventionnement des services de distribution d'eau potable et d'assainissement est autorisé dans les communes de moins de 3 000 habitants et les groupements composés de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants.

En raison de leurs règles de fonctionnement particulières, les services publics à caractère industriel et commercial donnent lieu à individualisation par service. S'il y a gestion commune de plusieurs services de cette nature, il est ouvert un budget annexe pour chacun.

Toutefois, l'article L 2224-6 du C.G.C.T. a autorisé la tenue d'une comptabilité unique pour les services d'eau et d'assainissement des communes et groupements de moins de 3 000 habitants, sous réserve que les deux services soient dans une situation identique au regard des règles d'assujettissement à la TVA. Dans cette hypothèse, un état de ventilation est joint aux documents budgétaires afin d'indiquer le coût de revient de chacun des deux services et de déterminer leur prix.

La loi n° 98-546 du 2 juillet 1998 permet aux communes de moins de 500 habitants d'opter, soit pour le maintien de leur budget annexe d'eau ou d'assainissement, soit pour la réintégration des dépenses et des recettes du service à l'intérieur du budget principal.

Les dépenses et les recettes des deux services sont alors présentées, détaillées par article, non dans un budget annexe, mais dans un état joint au budget et au compte administratif de la commune.

4.3. LES BUDGETS DES SERVICES ASSUJETTIS À LA T.V.A.

Certains services sont assujettis à la T.V.A. soit de plein droit en application de l'article 256 B du C.G.I., soit sur option (art. 260 A dudit code).

Toutes les précisions utiles en la matière sont exposées dans une instruction fiscale du 8 septembre 1994 (BOI n° spécial 3CA-94, § 57 et suivants) à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

Dans tous les cas les collectivités assujetties à la T.V.A. sont soumises aux mêmes obligations que celles incombant aux autres assujettis à cette taxe.

S'agissant des modalités pratiques de déclaration et de règlement de la TVA et des rôles respectifs de l'ordonnateur et du comptable en la matière, il convient de se reporter à l'instruction n°75-136-MO du 10 octobre 1975.

4.3.1. Obligations déclaratives

L'ordonnateur de la collectivité locale a seul qualité pour représenter la collectivité redevable vis-à-vis de l'administration fiscale.

En conséquence, l'ordonnateur est seul compétent et seul responsable de l'établissement des diverses déclarations exigées par les services fiscaux en matière de T.V.A. : déclaration d'existence, de cessation, d'option pour l'assujettissement à la T.V.A., de fin d'option.

Pour chacune de ces déclarations, deux formalités sont indispensables :

- une décision de l'assemblée délibérante de l'organisme intéressé : conseil municipal, conseil syndical, conseil d'administration, etc. ;
- une déclaration rédigée par l'ordonnateur et déposée auprès de l'administration fiscale.

La déclaration doit être accompagnée de la copie de la délibération.

Par ailleurs, comme tout redevable à la T.V.A., les collectivités locales sont tenues de remettre chaque mois ou chaque trimestre une déclaration de T.V.A. conforme au modèle prescrit par l'administration et indiquant d'une part, le montant total des opérations qu'elles ont réalisées et d'autre part, le détail des opérations taxables. Cette déclaration doit être accompagnée du paiement de la taxe exigible.

4.3.2. Obligations d'ordre comptable

Certaines activités de service public industriel ou commercial ou de service public administratif sont assujetties de plein droit à la T.V.A., soit par détermination de la loi, soit en raison de leur nature concurrentielle (cf. Bulletin officiel des impôts précité).

De plus, l'assujettissement peut résulter de l'exercice d'un droit d'option pour l'assujettissement à la T.V.A. exercé par les collectivités locales en application de l'article 260 A du C.G.I. et suivant les modalités prévues aux articles 201 quinquies à 201 octies de l'annexe II au code général des impôts.

L'article 201 octies dispose que « chaque service couvert par l'option doit faire l'objet, conformément au code des communes, d'une comptabilité distincte s'inspirant du plan comptable général faisant apparaître un équilibre entre :

- d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations ;
- d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service ».

Dans ces cas, l'activité doit être suivie dans un budget annexe.

Toutefois, lorsque l'activité se limite à un nombre restreint d'opérations de recettes et de dépenses, qu'elle n'a pas trait à un service public industriel et commercial pour lequel le budget annexe est obligatoire, que cette activité ne comporte aucune dépense ou recette de la section d'investissement (y compris d'amortissement), il est admis que les obligations d'ordre comptable qui résultent de l'article 201 octies de l'annexe II au CGI sont satisfaites lorsque les opérations soumises à la taxe font l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats par activité, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le net à payer ou à recouvrer.

En effet, dans cette situation, la collectivité est à même de respecter les conditions posées par les articles 212, 213 ou 207 bis de l'annexe II au CGI pour un suivi distinct de ses opérations.

Au compte administratif, il est produit un état détaillant par activité le total des charges et produits apparaissant sur les derniers bordereaux.

Enfin, il est rappelé que :

- les collectivités locales sont exclues du régime du forfait quel que soit le chiffre d'affaires réalisé par le service. Elles ne peuvent donc être imposées que suivant le régime du chiffre d'affaires réel ;
- S'agissant des prestations de services, l'exigibilité de la taxe a lieu lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération. Cependant, aux termes de l'article 269-2 c du Code Général des Impôts, les personnes qui effectuent des prestations de service peuvent être autorisées à acquitter la taxe d'après leurs débits (c'est-à-dire lors de l'inscription des sommes correspondantes au débit des comptes clients). La demande d'autorisation doit être adressée par les redevables au service des impôts dont ils relèvent pour le paiement de la taxe.

Cependant, à titre de règle pratique, l'administration fiscale a admis que les collectivités locales, leurs groupements et leurs établissements publics sont réputés déclarer l'ensemble de leurs opérations imposables au titre d'une période déterminée en retenant le total des sommes ayant fait l'objet de titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période (doc.adm. DB 3 A-444). Ainsi, l'autorisation pour le paiement de la TVA d'après les débits prévue à l'article 269-2-c du CGI est tacite pour les collectivités locales.

Cette règle vise les activités assujetties des collectivités locales qui consistent en des prestations de service, dont le fait générateur de droit commun est l'encaissement du prix. Elle ne s'applique pas, par exemple, aux ventes de terrains bâtis dont le fait générateur est constitué par la date de l'acte constatant la mutation (article 269-1-c du CGI).

Il est précisé que les difficultés d'ordre fiscal relatives notamment à l'application des règles de la T.V.A. qui ont été succinctement rappelées ci-dessus, peuvent être évoquées auprès de la Direction des Services Fiscaux du département de situation de la collectivité.

4.4. LES BUDGETS ANNEXES RELEVANT DU SECTEUR SOCIAL ET MÉDICO-SOCIAL

L'article 19 de la loi n° 75-535 du 30 juin 1975 modifiée n'autorise la gestion de certains services déterminés sous forme de services non personnalisés, en budget annexe que par les seuls C.C.A.S. et C.I.A.S.

Les autres services sociaux et médico-sociaux visés à l'article 18 de la loi du 30 juin 1975 peuvent être créés et gérés de façon non individualisée par les communes sans constitution de budgets annexes.

Les conditions d'institution, le contrôle budgétaire et administratif, ainsi que les règles comptables de ces budgets annexes sont décrits au Tome III de la présente instruction dans le chapitre 1 consacré aux C.C.A.S..

TITRE 2
LES PROTOCOLES INFORMATIQUES

Le présent titre a pour finalité de rappeler la façon dont le maire et le receveur organisent matériellement les échanges d'informations budgétaires et comptables qui leur sont nécessaires pour assumer chacun, les missions dont ils ont respectivement la charge.

L'existence d'un budget et l'application des règles de la comptabilité publique aux communes comme à l'ensemble des collectivités locales, s'expliquent par le caractère public de leurs ressources et plus particulièrement par le recours à l'impôt. La séparation des fonctions qui en découle, entre le maire et le receveur municipal, donne au conseil municipal l'assurance que les autorisations qu'il accorde en votant le budget, seront respectées.

Toutefois, cette organisation, qui contribue à rendre particulièrement fiable les mouvements financiers et comptables d'une commune, ne doit pas priver le maire de sa liberté de gestion et entraver le bon fonctionnement des services communaux.

C'est la raison pour laquelle la présente instruction a prévu, à l'instar des instructions budgétaires et comptables M11 et M12, des échanges d'informations réciproques entre le maire et le receveur municipal.

Le maire doit ainsi transmettre au receveur les décisions budgétaires, les titres de recette et les mandats de paiement accompagnés de leurs bordereaux.

De son côté, le receveur municipal doit porter régulièrement à la connaissance du maire, selon des périodicités définies au titre 4, chapitre 2 « La comptabilité du receveur municipal » du présent Tome, toutes les données enregistrées dans sa comptabilité notamment celles concernant les recouvrements, les paiements, les encaissements et les décaissements.

Cette mise à disposition d'informations peut prendre des formes diverses selon la taille de la commune et les besoins des services de l'ordonnateur. Il s'agit, dans la plupart des cas, d'états portant sur la situation de trésorerie, des comptes de tiers (classe 4) et financiers (classe 5) et du développement de certains soldes.

En outre, le comptable adresse, périodiquement, une copie de la « balance générale des comptes » à l'ordonnateur.

Ces échanges d'informations peuvent être assurés sous forme papier et transmis par voie postale. Ils peuvent aussi prendre des formes plus modernes en utilisant des supports magnétiques et de messageries informatiques mais cela suppose au préalable la détermination *de normes communes*.

1. LA NOTION D'INTERFACE

Le recours à l'informatique a conduit à repenser les modalités d'échange d'informations entre l'ordonnateur et le comptable.

Des procédures *d'interface* ont ainsi été mises en place pour assurer la continuité des traitements entre les services de l'ordonnateur et ceux du comptable, quels que soient les équipements dont ils sont dotés ¹.

¹ L'informatisation des recettes municipales s'appuie sur deux techniques différentes :

- la télégestion, qui fait intervenir un département informatique du Trésor relié à plusieurs trésoreries municipales par une liaison spécialisée ;
- la micro-informatique qui équipe le poste comptable de manière autonome.

Le recours à l'une ou à l'autre de ces techniques est en général fonction de la taille de la commune, la télégestion étant réservée de préférence aux postes gérant des collectivités locales ayant à traiter un volume élevé d'opérations.

En effet, pour que les outils informatiques du receveur municipal puissent donner leur pleine mesure, il est apparu opportun de rechercher une *complémentarité* avec les moyens de traitement dont dispose le maire.

Des systèmes totalement incompatibles entre eux conduisent à la ressaisie des données, d'où un ralentissement des traitements, des risques d'erreurs et des retours d'informations moins aisés : la généralisation de procédures d'interface qui définissent *des normes communes* tout en préservant les prérogatives des ordonnateurs, notamment dans le choix de leurs équipements informatiques, doit permettre d'y remédier.

2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE

Dans le cadre des travaux conduits avec le Conseil National des Services Publics Départementaux et Communaux, des procédures d'échanges avaient été arrêtées et mentionnées dans un document dénommé « Protocole RCT ».

Trois fichiers avaient été définis pour la communication des données budgétaires et la prise en charge des dépenses et des recettes. Il s'agissait des fichiers suivants :

- le fichier "BUDGET" ;
- le fichier "RECETTES" ;
- le fichier "DÉPENSES".

La rénovation du cadre budgétaire et comptable des communes a fourni l'occasion *d'actualiser* ce protocole et de systématiser les retours d'informations en provenance du receveur municipal.

Pour ce faire, un groupe de travail auquel participaient des associations d'élus et de fonctionnaires territoriaux a été constitué ; ses réflexions ont conduit à la définition de deux protocoles distincts :

- un protocole, dans le sens "aller", appelé INDIGO (annexe 5);
- et un protocole, dans le sens "retour", appelé OCRE (annexe 6).

2.1. LE PROTOCOLE « INDIGO »

Ce protocole correspond aux échanges d'informations émanant de la mairie à destination du receveur municipal. C'est la raison pour laquelle, il est appelé protocole "aller". Son intitulé « INDIGO » signifie « INterface D'échange d'Information de Gestion Ordonnateur-comptable ».

Le protocole INDIGO qui actualise le protocole RCT reprend ses trois fichiers de base en les intitulant :

- « INDIGO BUDGET », pour les données budgétaires ;
- « INDIGO TITRE », pour les émissions de titres ;
- « INDIGO MANDAT », pour les émissions de mandats.

A ces trois fichiers, le protocole INDIGO intègre un nouveau fichier, appelé « INDIGO INVENTAIRE », destiné au suivi informatisé de l'état de l'actif, par le biais d'un numéro d'inventaire librement attribué (Cf. Titre 3, chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice » du présent Tome).

Le protocole INDIGO généralise, en outre, des *zones de références stables* permettant notamment d'identifier les fournisseurs et les redevables de la commune, sous réserve bien évidemment que ces zones soient servies par les services municipaux. Il est précisé que les identifiants retenus par la commune doivent être en conformité avec la législation "informatique et liberté" et avec les dispositions de la Commission Nationale Informatique et Liberté (C.N.I.L.) telles que définies par la loi du 6 janvier 1978.

Enfin, ce protocole a procédé également à des ajustements techniques :

- pour mieux gérer les cas d'imputation multiple ;
- ou pour intégrer les nouvelles normes postales et bancaires.

Le protocole « INDIGO » est joint en annexe 5 de la présente instruction.

2.2. LE PROTOCOLE « OCRE »

Alors que la logique du protocole "aller" INDIGO se situe dans le sens de la continuité, celle du protocole "retour", le protocole OCRE, est en revanche beaucoup plus innovatrice. L'intitulé « OCRE » signifie Ordonnateur Comptable Retour.

L'utilisation de ce protocole OCRE s'applique à toutes les communes, quelle que soit leur taille, que le poste comptable soit doté de matériels en télégestion ou en micro-informatique.

Il permet aux ordonnateurs qui le souhaiteraient de disposer de l'ensemble des données détenues dans les fichiers du receveur municipal.

En effet, le protocole OCRE est destiné à restituer au maire la « valeur ajoutée » apportée par le receveur municipal dans le traitement des opérations reçues de la commune.

Peuvent notamment être disponibles :

- les dates de prise en charge, de paiement et de recouvrement ;
- la nature des recettes et des dépenses encaissées ou payées avant émission de titres ou de mandats ;
- la situation des débiteurs, des créanciers et des tiers.

En outre, le protocole OCRE met à disposition des services ordonnateurs les données détenues par le receveur sous une logique de *flux*, après avoir fourni, au démarrage du système, une situation globale des titres, mandats et comptes de tiers.

Cette logique de *flux* conduit à ne fournir que les informations afférentes à une période donnée (par exemple, la prise en charge entre le 1er mars N et le 31 mars N).

Enfin, le fichier OCRE suppose, pour être opérationnel, que la commune définisse auparavant ses besoins et mette au point un applicatif qui lui soit propre, de type "tableau de bord" ou "contrôle de gestion".

Le fichier OCRE est restitué au maire selon la périodicité (quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle) et le type de support souhaités (disquette, bande magnétique, messagerie électronique).

Le protocole « OCRE » est joint en annexe 6 de la présente instruction.

Les interfaces INDIGO et OCRE permettent ainsi de renforcer les liens entre les services de la mairie et ceux du receveur municipal. Ils raccourcissent les délais de traitement des opérations. Ils participent de cette façon à la modernisation de la gestion locale et accélèrent la restitution des informations traitées par le comptable public.

TITRE 3
L'ÉXÉCUTION BUDGÉTAIRE

PRINCIPES GÉNÉRAUX

Une fois voté par le conseil municipal et rendu exécutoire, le budget permet d'exécuter les dépenses et les recettes de l'exercice.

Le maire, ordonnateur des dépenses et des recettes, exécute le budget en émettant les mandats et les titres de recettes.

Les mandats et les titres de recettes sont émis au niveau le plus détaillé ouvert dans les nomenclatures budgétaires et comptables.

Le niveau le plus détaillé ouvert, tant dans le plan de comptes par nature que dans la nomenclature fonctionnelle, constitue le niveau *minimum* et *maximum* qui doit figurer sur les mandats et les titres de recettes.

Tous les mandats et les titres de recettes doivent comporter l'imputation en comptabilité générale à ce niveau détaillé.

1. BUDGET VOTÉ PAR NATURE

1.1. COMMUNES DE 3 500 HABITANTS ET MOINS

Le niveau obligatoire d'exécution correspond au niveau le plus détaillé du plan de comptes par nature.

1.2. COMMUNES DE PLUS DE 3 500 HABITANTS

Pour les communes de plus de 3 500 habitants et de moins de 10 000 habitants (inclus), ainsi que pour les communes de plus de 10 000 habitants ayant opté pour un vote par *nature*, le niveau obligatoire d'exécution correspond au niveau le plus détaillé du plan de comptes par nature.

Pour ces communes, la codification fonctionnelle au niveau le plus détaillé ouvert dans la nomenclature doit compléter l'imputation en comptabilité générale. Des exemples sont fournis au §3 ci-après.

Si la collectivité, pour les besoins de son information interne, souhaite affiner les imputations fonctionnelles en ouvrant des subdivisions qui lui sont propres, ces subdivisions ne sont pas reprises par le comptable dans ses écritures, et n'ont pas à figurer dans les documents budgétaires. De telles subdivisions n'ont en effet de signification que pour la collectivité qui les ouvre, mais leur inscription dans les documents budgétaires et comptables nuit à la lisibilité de ces derniers et leur ferait perdre leur caractère normalisé nécessaire à toute analyse comparative ou statistique.

La collectivité peut en revanche exploiter les informations ainsi recensées pour effectuer des contrôles de gestion internes, ou élaborer une comptabilité analytique, ou pour tout autre usage correspondant à ses besoins d'information.

2. BUDGET VOTÉ PAR FONCTION

Pour les seules communes de plus de 10 000 habitants ayant opté pour un vote par *fonction*, le niveau obligatoire d'exécution correspond au niveau le plus détaillé ouvert dans la nomenclature fonctionnelle, pour les dépenses et recettes *ventilées* entre les dix fonctions.

Pour les dépenses et les recettes *non ventilées* entre les dix fonctions, le niveau obligatoire d'exécution correspond aux comptes les plus détaillés ouverts dans le plan de comptes par nature, à l'intérieur des chapitres fonctionnels non ventilés.

Enfin, pour ces communes, les mandats et les titres de recettes comportent l'imputation en comptabilité générale au niveau le plus détaillé et l'imputation dans la nomenclature fonctionnelle au niveau le plus détaillé. Des exemples sont fournis au §3 ci-après.

Si la collectivité, pour les besoins de son information interne, souhaite affiner les imputations fonctionnelles en ouvrant des subdivisions qui lui sont propres, ces subdivisions ne sont pas reprises par le comptable dans ses écritures, et n'ont pas à figurer dans les documents budgétaires. De telles subdivisions n'ont en effet de signification que pour la collectivité qui les ouvre, mais leur inscription dans les documents budgétaires et comptables nuit à la lisibilité de ces derniers et leur ferait perdre leur caractère normalisé nécessaire à toute analyse comparative ou statistique.

La collectivité peut en revanche exploiter les informations ainsi recensées pour effectuer des contrôles de gestion internes, ou élaborer une comptabilité analytique, ou pour tout autre usage correspondant à ses besoins d'information.

3. EXEMPLES

Les six exemples ci-après décrivent le niveau obligatoire d'exécution selon que :

- le budget a été voté par nature *sans* présentation fonctionnelle (communes de moins de 3 500 habitants) ;
- le budget a été voté par nature *avec* présentation fonctionnelle (communes de plus de 3 500 habitants et de moins de 10 000 habitants -inclus- ainsi que les communes de plus de 10 000 habitants ayant opté pour un vote par nature) ;
- le budget a été voté par fonction (communes de plus de 10 000 habitants ayant opté pour un vote par fonction).

3.1. EXEMPLE N° 1

Un mandat émis en règlement d'une facture de petit entretien concernant l'école primaire s'impute au compte 60631 "entretien" en comptabilité générale.

Si le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle, le mandat porte en outre la codification fonctionnelle 212 « écoles primaires ».

Si le budget est voté par fonction, le mandat s'impute à l'article 922.12 « écoles primaires ». Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 60631 « entretien ».

3.2. EXEMPLE N° 2

Un mandat émis en règlement d'une annuité d'emprunt s'impute :

- pour la part en capital, au compte 16, par exemple à l'article 1643, « emprunts en devises »;
- pour la part intérêts, à l'article 6611 « intérêts des emprunts et dettes ».

Si le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle, le mandat porte en outre la codification fonctionnelle 01, « opérations non ventilables ».

Si le budget est voté par fonction, le mandat s'impute :

- pour la part en capital, à l'article 1643 au sein du chapitre 911 « Dettes et autres opérations financières »,
- pour la part intérêts, à l'article 6611 « intérêts des emprunts et dettes » au sein du chapitre 931 « Opérations financières ».

3.3. EXEMPLE N° 3

Un mandat émis en règlement de travaux de bâtiment pour la construction d'un préau à l'école primaire s'impute au compte 21312 « bâtiments scolaires » en comptabilité générale.

Si le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle, le mandat porte en outre la codification fonctionnelle, 212 « écoles primaires ».

Si le budget est voté par fonction, le mandat s'impute à l'article 902.12 « écoles primaires ». Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 21312 « bâtiments scolaires ».

Si le conseil municipal a décidé de suivre cet investissement par *opération* en lui attribuant le numéro 001, le mandat s'impute, selon les cas, de la façon décrite ci-après.

Si le budget est voté par nature, au chapitre 001, et au compte par nature 21312 « bâtiments scolaires », les deux indications figurant sur le mandat.

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, s'y ajoute la codification fonctionnelle 212 « écoles primaires ».

Si le budget est voté par fonction, le mandat s'impute à l'article 902.12 « écoles primaires », suivi du numéro de l'opération, c'est à dire : 90212.001. Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 21312 « bâtiments scolaires ».

Les mandats émis présentent donc, dans tous les cas, le niveau de compte le plus détaillé ouvert dans la comptabilité générale, et, pour les communes de plus de 3 500 habitants, la codification fonctionnelle.

Il en va de même pour les recettes.

3.4. EXEMPLE N° 4

Un titre de recettes pour l'encaissement de droits de cantines scolaires s'impute au compte 7067 « redevances et droits des services périscolaires et d'enseignement » en comptabilité générale.

Si le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle, le titre de recettes porte en outre la codification fonctionnelle 251 « hébergement et restauration scolaires ».

Si le budget est voté par fonction, le titre de recettes s'impute à l'article 922.51 « hébergement et restauration scolaires ». Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 7067 « redevances et droits des services périscolaires et d'enseignement ».

3.5. EXEMPLE N° 5

Un titre de recettes (ou un P 503) émis pour l'encaissement du fonds de compensation de la T.V.A. s'impute au compte 10222 « F.C.T.V.A. » dans la comptabilité générale.

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, le titre de recette porte en outre la codification fonctionnelle 01, « opérations non ventilables ».

Si le budget est voté par fonction, le titre de recettes s'impute au sein du chapitre 912 « dotations, subventions et participations non affectées » à l'article 10222.

3.6. EXEMPLE N° 6

Un titre de recettes émis pour l'encaissement d'une subvention afférente à la construction du préau de l'école primaire s'impute au compte 13, par exemple 1311 « subventions d'équipement transférables de l'Etat ».

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, le titre de recettes porte en outre la codification fonctionnelle 212 « écoles primaires ».

Si le budget est voté par fonction, le titre de recettes s'impute à l'article 902.12 « écoles primaires ». Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 1311 « subventions d'équipement transférables de l'Etat ».

Lorsque le conseil municipal a décidé de suivre l'investissement « préau » *par opération*, en lui attribuant le numéro 001 comme ci-dessus, le titre de recettes s'impute, selon les cas, de la façon décrite ci-après.

Si le budget est voté par nature, au chapitre 001, et au compte par nature 1311 « subventions d'équipement transférables de l'Etat » en comptabilité générale.

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, s'y ajoute la codification fonctionnelle 212 « écoles primaires »

Si le budget est voté par fonction, à l'article 902.12 « écoles primaires » suivi du numéro de l'opération, c'est à dire 90212.001. Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 1311 « subventions d'équipement transférables de l'Etat ».

CHAPITRE 1

L'EXÉCUTION DES RECETTES

1. PRINCIPES

Toute créance d'une collectivité ou d'un établissement public local fait l'objet d'un titre qui matérialise ses droits.

Ce document peut présenter des formes différentes :

- un jugement exécutoire,
- un contrat authentique.

Le plus souvent il s'agit d'un acte pris, émis et rendu exécutoire par l'ordonnateur et qui forme titre au profit de la commune quelle qu'en soit la dénomination : arrêtés, baux, contrats, états de recouvrement, déclarations, rôles, etc.... Ces titres de recettes sont rendus exécutoires dès leur émission en application de l'article 98 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 (art. L 252 A du Livre des Procédures Fiscales).

L'émission des titres est effectuée conformément aux dispositions de l'instruction interministérielle du 15 mai 1981 prise pour l'application du décret n° 81.362 du 13 avril 1981¹ ; elle doit intervenir dès que la créance peut être constatée et liquidée.

Cependant, en application des dispositions de l'article 7 de la loi n° 77-571 du 7 juin 1977, codifié à l'article L 1611-5 du C.G.C.T.², les collectivités ou établissements publics locaux n'émettent pas de titres pour le recouvrement des créances non fiscales non perçues au comptant lorsqu'elles n'atteignent pas un seuil fixé par décret.

Les sommes qui ont été encaissées sans titre par le receveur municipal ou par un régisseur donnent lieu, postérieurement, à l'émission d'un titre de régularisation afin de constater la recette budgétaire dans la comptabilité de la collectivité (cf. §4 du présent chapitre intitulé « Dispositions applicables aux recettes perçues avant émission de titres »).

Des dispositions particulières ont été prévues au IV de l'article 1er de la loi n° 80-539 du 16 juillet 1980 modifiée (Article 9 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994) en ce qui concerne la mise en recouvrement des créances résultant d'une décision juridictionnelle passée en force de chose jugée. Aux termes de cet article, l'ordonnateur d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local est tenu d'émettre l'état nécessaire au recouvrement des créances de l'espèce dans le délai de deux mois à compter de la date de notification de la décision de justice.

Faute de dresser l'état dans ce délai, le représentant de l'Etat adresse à la collectivité territoriale ou à l'établissement public local une mise en demeure d'y procéder dans le délai d'un mois ; à défaut, il émet d'office l'état nécessaire au recouvrement de la créance (cf. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Emission d'office par le représentant de l'Etat »).

¹ Instruction interministérielle Budget/Santé/Intérieur et Environnement du 15 mai 1981, diffusée aux comptables par l'instruction n° 81-85 MO du 2 juin 1981.

² Seuil actuellement fixé à 5 euros (article D1611-1 du CGCT).

2. TITRES DE RECETTES

2.1. DÉLAIS D'ÉMISSION ET DE RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

2.1.1. Prescription d'assiette

Sauf textes particuliers fixant une prescription abrégée pour certains produits, c'est la prescription trentenaire de droit commun qui s'applique en ce qui concerne la mise en recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux. Cette prescription, qui résulte des dispositions des articles 2227 et 2262 du Code civil, ne concerne que l'émission des titres.

2.1.2. Prescription relative au recouvrement

Conformément à l'article L 1617-5 3°) du C.G.C.T., l'action en recouvrement des comptes publics locaux se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recette.

2.2. CONTENU DES TITRES DE RECETTES EXÉCUTOIRES

La circulaire interministérielle du 18 juin 1998 (publiée au journal officiel du 1er septembre 1998) définit la forme et le contenu des titres.

Le titre de recettes doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ; si les besoins de la commune le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent, toutefois, être ouvertes au sein d'un même budget.
- indication précise de la nature de la créance ;
- référence aux textes ou au fait générateur sur lesquels est fondée l'existence de la créance ;
- imputations budgétaire et comptable à donner à la recette et éventuellement la codification fonctionnelle, aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire (cf. chapitre 3 intitulé « Description d'opérations spécifiques » du présent titre) ;
- bases de la liquidation de la créance de manière à permettre au destinataire du titre d'exercer ses droits (à défaut, le titre serait entaché d'irrégularité : Conseil d'Etat, 12 novembre 1975, ROBIN) ;
- montant de la somme à recouvrer ;
- désignation précise et complète du débiteur pour éviter toute hésitation sur son identité et faciliter la tâche du recouvrement (pour les personnes physiques : nom, prénom, adresse) ;
- si des intérêts sont exigibles, il est nécessaire de viser le texte ou la convention sur lequel est fondée cette exigence et d'indiquer le taux et la date à partir de laquelle ils courent ;
- date à laquelle le titre est émis et rendu exécutoire (voir § 3 du présent chapitre intitulé « Transmission des titres de recettes au comptable ») ;
- mention apparente des indications suivantes figurant sur *tous* les volets du titre de recettes :
« Titre exécutoire en application de l'article 98 de la loi de finances rectificative pour 1992, n° 92-1476 du 31 décembre 1992, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».
- indication relative aux modalités de règlement et aux délais et voies de recours. Ces mentions doivent *obligatoirement* figurer sur les volets du titre destinés au redevable et au comptable.

Les titres de recettes n'ont pas à être revêtus de la signature de l'ordonnateur.

Il est rappelé qu'en cas d'activité assujettie à la T.V.A., la facturation au redevable doit distinguer le montant de la créance proprement dite et le montant de la T.V.A..

2.3. PRÉSENTATION FORMELLE DES TITRES DE RECETTES

Il convient de distinguer selon que le titre est individuel ou collectif.

2.3.1. Titres individuels

Le titre à utiliser doit être conforme au modèle type du titre annexé à l'instruction interministérielle du 23 avril 1982¹. Il comporte quatre volets :

- 1er volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2ème volet - Titre de recettes exécutoire annexé au compte de gestion avec les pièces justifiant les droits de la collectivité ou la référence aux titres de créance détenus par le comptable notamment dans le cas de recettes s'exécutant en plusieurs années (baux, par exemple).
- 3ème volet - Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4ème volet - Titre de recettes exécutoire formant bulletin de liquidation conservé par l'ordonnateur.

Il est précisé que sous la rubrique imputation, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire, le numéro de comptes par nature, et pour les communes de plus de 3 500 habitants votant leur budget par nature, la codification fonctionnelle.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone fait référence au compte par nature ;
- la deuxième zone fait référence à l'opération ;
- la troisième zone fait référence à la fonction.

La première zone est toujours servie, que le budget soit voté par nature ou par fonction ; dans le cas d'un vote par nature, le compte figurant dans cette zone correspond à l'article budgétaire.

La deuxième zone n'est servie que lorsque le budget est voté par opération ; y est inscrit le numéro de l'opération qui correspond au chapitre budgétaire.

La troisième zone est servie lorsque le budget est voté par fonction ou lorsque le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle. Dans le cas d'un vote par fonction, cette zone enregistre soit le chapitre budgétaire s'il s'agit d'opérations non ventilables, soit l'article budgétaire s'il s'agit d'opérations ventilables (Cf. § 2 du chapitre 2 intitulé « La définition des chapitres et articles par fonction » du titre 1) ; dans le cas d'un vote par nature avec une présentation fonctionnelle, cette zone enregistre la codification fonctionnelle concernée.

En cas de codifications fonctionnelles multiples et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisées, le titre est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO en annexe n° 5) ; les références aux différentes fonctions concernées sont détaillées sur le support informatique transmis au comptable.

¹ Diffusée aux comptables par l'instruction n° 82-76 MO du 27 avril 1982.

2.3.2. Titres collectifs

La présentation des titres collectifs est tributaire des moyens techniques dont dispose la commune ou l'établissement public local. En tout état de cause, le titre de recettes collectif regroupe sur un document unique, à raison d'une ligne par débiteur, les créances de même nature mises en recouvrement à une même date.

Ce document adressé au redevable comporte obligatoirement la mention : « Extrait de titre exécutoire collectif en application de l'article 98 de la loi de finances rectificative pour 1992, n° 92-1476 du 31 décembre 1992, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».

Il comporte, en outre, toutes les énonciations utiles portées sur le titre de recettes individuel et notamment les modalités de règlement et les délais et voies de recours.

Par ailleurs, cet état doit comporter toutes les mentions qui conditionnent la validité juridique des titres de recettes individuels. Toutefois, les éléments communs à l'ensemble des créances portées sur cet état peuvent faire l'objet d'une inscription unique (imputation budgétaire et comptable, codification fonctionnelle, date d'émission...).

Les éléments individuels de la créance (nom et adresse du débiteur et éventuellement de son ayant cause, calculs de liquidation, somme à payer..) figurent sur chacune des lignes de l'état collectif.

Les débiteurs mentionnés sur cet état sont désignés par le numéro du titre collectif suivi d'un numéro d'ordre pris dans une série continue propre à chaque émission de titre collectif.

Le titre collectif fait l'objet d'un arrêté global complété par l'indication du nombre de débiteurs. Il est établi en trois exemplaires. Les deux premiers feuillets sont adressés au comptable en même temps que les avis des sommes à payer. Le troisième feuillet est conservé par l'ordonnateur.

Les services ordonnateurs doivent, en outre, établir un avis individuel des sommes à payer destiné à chaque débiteur.

3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE

3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les titres de recettes sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau-journal des titres de recettes établi en trois exemplaires et transmis aux destinataires suivants :

- un exemplaire pour les archives de l'établissement où les bordereaux doivent être classés dans l'ordre chronologique ;
- deux exemplaires pour le receveur dont un exemplaire est ultérieurement joint au compte de gestion.

Les bordereaux de titres de recettes doivent reproduire les indications portées sur les titres de recettes qu'ils récapitulent, et notamment ¹:

- le numéro du titre de recettes ;
- la désignation du débiteur ;
- la date d'émission ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la recette et éventuellement sa codification fonctionnelle ;

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A..

- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme à recouvrer.

Chaque bordereau de titres est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière de bordereaux ; toutefois, si les besoins de la commune le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

Dans les communes de 500 habitants et plus, il convient de ne pas porter sur un même bordereau des recettes d'investissement et des recettes de fonctionnement. Dans les communes de moins de 500 habitants, cette procédure est recommandée mais demeure facultative.

Chaque feuillet reprend le total cumulé figurant au feuillet précédent en regard de la mention : « total à reporter ». Sur le dernier feuillet, le montant total du bordereau de titres est suivi du report du montant des émissions antérieures pour l'exercice considéré, et le cas échéant, du montant des titres non admis, ainsi que du montant cumulé des titres admis depuis le début de l'exercice.

Le bordereau de titres est arrêté en lettres, sauf lorsqu'il est établi par un procédé mécanographique.

S'il récapitule des titres qui doivent être rendus exécutoires à leur émission, la signature de l'ordonnateur sera précédée de l'apposition de la formule exécutoire libellée comme suit :

« Arrêté le présent bordereau-journal à la somme de .. (en toutes lettres) comprenant les titres n° ... à ... sauf n° ...) exécutoires en application de l'article 98 de la loi de finances rectificative pour 1992, n° 92-1476 du 31 décembre 1992, pris, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions du décret n° 66-624 du 19 août 1966 modifié par le décret n° 81-362 du 13 avril 1981 relatif au recouvrement des produits des collectivités et établissements publics locaux ».

Lorsque les indications ou les mentions portées sur le titre de recettes ne permettent pas au comptable de poursuivre le recouvrement (absence d'adresse précise ou d'indication du débiteur...) ou si le titre comporte des irrégularités matérielles, le comptable est fondé à en refuser la prise en charge.

Dans ce cas, le montant des titres de recettes rejetés est déduit du bordereau-journal et lesdits titres renvoyés à l'ordonnateur à l'appui de la décision motivée du comptable.

L'ordonnateur de son côté rectifie ses écritures administratives à due concurrence. Lorsque le titre de recettes qui a fait l'objet d'un rejet est réémis, il est inscrit sur le bordereau-journal comme un nouveau titre.

Il est rappelé qu'en matière de recettes, l'ordonnateur ne peut pas contraindre un comptable, le droit de réquisition étant réservé exclusivement aux dépenses.

3.2. ÉMISSION D'OFFICE PAR LE REPRÉSENTANT DE L'ÉTAT

L'état de recouvrement émis d'office par le représentant de l'Etat (cf. § 1 du présent chapitre intitulé « Principes ») est adressé au comptable pour prise en charge et recouvrement ainsi qu'à la collectivité pour inscription budgétaire et comptable. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge de cet état et de lui demander de l'inscrire sur le plus prochain bordereau-journal. En cas de refus, le comptable reporte directement le montant de la mise en recouvrement sur le dernier bordereau-journal de l'exercice. Le total général des mises en recouvrement de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'Etat.

3.3. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Dans le cas de traitement informatisé, il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes n° 5 et 6 de la présente instruction.

En fonction des dispositions arrêtées localement les supports magnétiques sont communiqués directement au comptable ou transmis au département informatique du Trésor auquel est rattaché le poste comptable.

Parallèlement et sous réserve des dispositions spécifiques arrêtées dans le cas de dématérialisation des supports papier, les différents documents (bordereau-journal, titres de recettes et pièces justificatives) continuent à être produits dans les conditions habituelles aux comptables.

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES

Il s'agit, d'une part, des recettes perçues par le comptable avant émission des titres, d'autre part, des recettes perçues au comptant par les régisseurs.

4.1. RECETTES PERÇUES PAR LE COMPTABLE

De nombreuses recettes sont encaissées par le comptable sans qu'il y ait eu, préalablement, émission de titres par l'ordonnateur.

Au fur et à mesure des encaissements, le comptable enregistre en détail les recettes perçues sur un état P503. Chaque recette est affectée d'un numéro d'ordre.

Cet état P503 établi en triple exemplaire et accompagné des documents justificatifs d'encaissement (avis de crédit, avis de virement, déclaration de recettes, ...) est transmis à l'ordonnateur selon une périodicité fixée d'un commun accord. Cet accord est formalisé par un écrit signé du comptable et de l'ordonnateur.

Dans tous les cas, la périodicité fixée pour la transmission de l'état P503 ne peut être supérieure à une semaine et à quinze jours pour les collectivités de moins de 500 habitants.

L'ordonnateur, après avoir contrôlé l'exactitude des inscriptions portées sur l'état P503 établi par le comptable, émet des titres et un bordereau de régularisation en y joignant, après les avoir revêtus de son visa, les justifications qui lui ont été transmises.

Dans les communes de moins de 500 habitants, l'ordonnateur après avoir complété, par l'imputation budgétaire, l'état P503 qui lui a été adressé par le comptable, peut par mesure de simplification, l'insérer dans la série normale des bordereaux de titres.

L'établissement d'un P503 ne s'impose plus pour l'encaissement des versements récurrents de l'Etat dont le montant est prédéterminé (DGF, avances sur le produit de la fiscalité directe locale...).

Un titre de recette annuel pourra être émis par l'ordonnateur, dès connaissance du montant des versements de l'Etat, soit par notification du directeur des services fiscaux, soit par arrêté préfectoral. Ce titre est émargé chaque mois par le comptable lors de la réception des fonds.

Si le titre émis par l'ordonnateur venait à être supérieur aux sommes effectivement dues à la collectivité, l'ordonnateur devra émettre avant la fin de l'exercice un titre de réduction afin que le titre initial soit ajusté en fonction des dotations réellement attribuées et ce conformément aux dispositions de l'article L. 1612-11 du CGCT.

4.2. RECETTES PERÇUES PAR LES RÉGISSEURS

L'encaissement des recettes par les régisseurs constitue une dérogation au principe général de l'article 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes que les communes et leurs établissements publics locaux sont habilités à percevoir.

L'institution de régies pour recouvrer les recettes d'un faible montant unitaire est particulièrement adaptée car, d'une part, elle améliore le taux de recouvrement et, d'autre part, elle diminue le coût du recouvrement de ces produits. Le recouvrement des produits dont le montant n'atteint pas le seuil fixé pour l'émission de titres de recettes (cf. § 1 du présent chapitre intitulé « Principes ») ne peut être effectué que par voie de régie de recettes.

Les régisseurs ne sont habilités à percevoir que les recettes visées dans l'acte constitutif de la régie. L'acte constitutif doit viser l'avis conforme du comptable assignataire des opérations.

Les conditions de création et les règles de fonctionnement des régies sont fixées par le décret n° 97-1259 du 29 décembre 1997 et par l'instruction interministérielle n°98-037-A-B-M du 20 février 1998 sur les régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

Cette instruction dispose notamment que le régisseur de recettes doit verser et justifier les recettes encaissées par ses soins dans les conditions fixées par l'arrêté constitutif de la régie et au minimum une fois par mois. A cette occasion, il doit adresser à l'ordonnateur un bordereau récapitulatif des encaissements qu'il a effectués, accompagné des justifications correspondantes et verser au comptable les disponibilités qu'il détient.

Les encaissements réalisés au comptant font l'objet d'un titre de régularisation global émis au nom du régisseur. Ce titre repris comme tout autre titre de recettes sur un bordereau-journal est transmis au comptable appuyé des justifications produites par le régisseur à l'ordonnateur.

5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES

5.1. RECTIFICATIONS EN CAS DE DÉCOMPTE INSUFFISANT

Il est établi un titre de recettes complémentaire, pour la différence à mettre en recouvrement, appuyé :

- du décompte rectifié ;
- de la référence au titre initial.

5.2. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES

5.2.1. Principe

Les réductions ou annulations de recettes ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. Elles sont constatées au vu d'un document rectificatif établi par l'ordonnateur et comportant les caractéristiques du titre de recettes rectifié (notamment date, numéro, montant, imputation) ainsi que les motifs de la rectification.

Les annulations de recettes permettent, en outre, la contrepassation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des produits à l'exercice qu'ils concernent (produits à recevoir, produits constatés d'avance).

Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

¹ Instruction éditée par l'imprimerie nationale.

5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

Le total des titres émis tel qu'il apparaît sur le dernier bordereau de titres ne doit pas être modifié lorsqu'un des titres émis vient à être annulé.

Les titres de recettes rectificatifs comportant la même imputation budgétaire et comptable que les titres initiaux et rappelant s'il y a lieu la codification fonctionnelle, sont transmis au comptable par bordereaux de titres à annuler numérotés dans *une série spéciale distincte* de la série des bordereaux de titres émis.

Le contrôle global des recettes budgétaires s'effectue en retranchant du total des bordereaux de titres émis le total des bordereaux de titres annulés.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, les réductions ou annulations de recettes sont portées au débit du compte qui avait enregistré la recette initiale par le crédit :

- du compte de tiers qui avait pris en charge le titre initial, si ce dernier n'a pas été recouvré ;
- du compte 466 « Excédents de versements » dans le cas contraire.

Le titre d'annulation émis dans le cadre de la contrepassation d'une opération de rattachement est traité conformément aux modalités fixées dans le premier paragraphe.

5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un mandat, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du titre initial si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ; s'il s'agit d'une rectification relative à une recette de fonctionnement, le mandat est imputé à l'article 673 pour les budgets votés par nature et à l'article 937-673 pour les budgets voté par fonction.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, la prise en charge du mandat portant réduction ou annulation est porté au débit du compte crédité à l'origine si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ou au débit du compte 673 « Titres annulés » s'il s'agit d'une recette de fonctionnement. En contrepartie, le comptable crédite le compte 466 « Excédents de versement » si le titre d'origine a été recouvré ; si celui-ci ne l'a pas été, il crédite le compte de débiteurs où le titre figure en restes à recouvrer.

5.3. CODIFICATION FONCTIONNELLE ERRONÉE

Les modifications relatives à la seule codification fonctionnelle sont constatées au vu d'un certificat de réimputation établis par l'ordonnateur. Ce document comporte les caractéristiques budgétaires et comptables du titre de recettes initial.

6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS

Les comptables publics sont seuls chargés « de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou un autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir » (art. 11 du décret n° 62.1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique).

6.1. PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES

6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement

A la réception des titres et des bordereaux correspondants, le comptable effectue les contrôles auxquels il est tenu sous peine d'engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire (art. 12 du décret n° 62.1587 du 29 décembre 1962). Les titres de recettes que le comptable accepte de prendre en charge sont inscrits dans sa comptabilité à l'article budgétaire concerné. Ils sont en outre pris en charge dans sa comptabilité générale.

Cette prise en charge des titres de recettes qui permet de faire apparaître les créances de la collectivité donne lieu à une écriture en partie double.

Ainsi est inscrit :

- au crédit du compte budgétaire correspondant à la nature de la recette, le montant du produit mis en recouvrement ;
- et au débit du compte de tiers identifiant la catégorie de débiteurs, le montant de la créance de la collectivité.

La prise en charge des titres émis durant la journée complémentaire fait l'objet d'écritures rattachées à la journée du 31 décembre, les encaissements étant constatés dans les écritures de la gestion suivante.

Le détail des opérations comptables de prise en charge des titres de recettes est décrit au titre 4, chapitre 2 « La comptabilité du receveur municipal » de la présente instruction.

Le comptable conserve dans l'ordre chronologique, les exemplaires des bordereaux de titres de recettes qui lui ont été adressés.

6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent

A la réception des titres de régularisation émis par l'ordonnateur, le comptable, aux termes des contrôles qui lui incombent en vertu de la réglementation, prend en charge et solde le compte de recettes à régulariser (subdivisions du compte 471) par le crédit des comptes budgétaires concernés.

6.2. RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

Postérieurement à la prise en charge des titres de recettes, le receveur doit mettre en oeuvre les moyens nécessaires pour parvenir à leur recouvrement dans les meilleurs délais.

A défaut de recouvrement amiable, il procède au recouvrement contentieux en mettant en oeuvre notamment des voies d'exécution en application du nouveau code de procédure civile.

6.3. CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Les états des restes à recouvrer sur les recettes de l'exercice courant (exercice N) sont arrêtés à la date du 30 juin de l'exercice suivant (exercice N+1). Les états des restes à recouvrer sur les recettes des exercices antérieurs à l'exercice N sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice N.

Ces états, accompagnés des justifications de retard et des demandes d'admission en non-valeur formulées par le comptable, sont soumis à l'assemblée délibérante qui statue :

- sur la portion des restes à recouvrer dont il convient de poursuivre le recouvrement ;

- sur la portion qu'elle propose d'admettre en non-valeur, au vu des justifications produites par le comptable, en raison, soit de l'insolvabilité des débiteurs, soit de la caducité des créances, soit de la disparition des débiteurs ;
- sur la portion qu'elle propose de laisser à la charge du comptable.

Les créances irrécouvrables sont comptabilisées de la manière suivante :

6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'assemblée délibérante

La subdivision intéressée du compte 411 ou du compte 4672 est créditée par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

L'écriture est passée au vu d'un mandat émis par l'ordonnateur et appuyé de la décision de l'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

6.3.2. Lors du jugement des comptes

Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par l'assemblée délibérante ont uniquement pour objet de faire disparaître de la comptabilité des créances irrécouvrables et non pas de dégager la responsabilité du comptable.

Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de contraindre le comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, malgré l'existence d'une décision de l'assemblée délibérante. Inversement il peut, malgré la décision de l'assemblée délibérante refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. A cet effet, il appartient au comptable qui maintient une demande d'admission en non-valeur après une décision de rejet de l'assemblée délibérante de joindre une copie de la décision de rejet à l'état des restes à recouvrer.

Selon la décision du juge des comptes, il convient de procéder comme suit :

- *le juge des comptes confirme une décision d'admission en non-valeur* (cette confirmation résulte, en général, d'un arrêt donnant quitus de la gestion). Aucune écriture n'est à passer ;
- *le juge des comptes infirme une décision portant admission en non-valeur* et décide d'engager la responsabilité du comptable. Cette décision doit être expresse et motivée. Dès réception de l'arrêt et au vu du titre de recettes émis par l'ordonnateur, le comptable crédite le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs » ;
- *le juge des comptes confirme une décision rejetant l'admission en non-valeur.*
Si le comptable est mis en débet, il crédite les comptes où figurent les restes à recouvrer par le débit du compte 429 « Déficits et débits des comptables et régisseurs ».
Si le comptable n'est pas mis en débet, il reprend les poursuites ; si celles-ci n'aboutissent pas, il propose à nouveau à l'assemblée de prononcer la non-valeur de la créance concernée.
- *le juge des comptes infirme une décision rejetant l'admission en non-valeur.* Au vu de la décision du juge des comptes, le comptable transporte la créance pour laquelle il a obtenu décharge, du compte de restes à recouvrer où elle figure au débit du compte 416 « Créances irrécouvrables admises par le juge des comptes » ;

Le comptable adresse copie de la décision du juge des comptes à l'ordonnateur et lui demande de la porter à la connaissance de l'assemblée délibérante afin qu'elle puisse éventuellement reconsidérer sa position initiale.

L'admission en non-valeur prononcée par l'assemblée délibérante et la décharge prononcée par le juge des comptes ne mettent pas obstacle à l'exercice des poursuites, la décision prise en faveur du comptable n'éteignant pas la dette du redevable. *L'admission en non-valeur ne doit pas être confondue avec la remise de dette qui est soumise aux mêmes conditions de forme et de fond que l'octroi d'une subvention à laquelle elle peut être assimilée.*

CHAPITRE 2

L'EXÉCUTION DES DÉPENSES

1. PRINCIPES

L'ordonnateur est chargé d'engager, de liquider et d'ordonnancer les dépenses.

L'engagement est l'acte par lequel l'organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis et visas prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics (art. 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels accomplis par l'ordonnateur ou ses représentants habilités (passation d'un marché, d'un bail, commande d'une fourniture, acquisition immobilière, etc.) ;
- de la combinaison de lois, règlements et de décisions individuelles (dépenses de personnel) ;
- d'une décision juridictionnelle (dommages et intérêts, expropriation).

L'engagement comptable est préalable à l'engagement juridique.

Aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a été préalablement liquidée et mandatée par l'ordonnateur. La liquidation faite, soit sur demande du créancier, soit d'office, au vu des documents détenus par l'ordonnateur a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Toutefois, certaines catégories de dépenses à caractère répétitif, limitativement énumérées par les textes en vigueur dans le secteur public local, peuvent faire l'objet, à la demande de l'ordonnateur, d'un paiement sans mandatement préalable.

Il s'agit des dépenses d'électricité, de téléphone, des quittances d'eau et des redevances de machines à affranchir le courrier, et enfin des remboursements d'emprunt.

La procédure de paiement sans mandatement préalable est mise en œuvre à l'initiative du comptable qui exerce auparavant les contrôles qui lui incombent et notamment celui de l'existence des fonds disponibles.

L'ordonnancement est matérialisé par un mandat qui, établi pour le montant de la liquidation, donne l'ordre de payer la dette de l'établissement. Chaque mandat est accompagné des pièces justificatives dont la liste a été fixée par les articles D.1617-19 à D.1617-21 et annexe I du CGCT.

L'ordonnancement doit intervenir dès que les droits des créanciers sont constatés ; dans ces conditions, seules les dettes résiduelles devraient être ordonnancées durant la journée complémentaire.

Lorsque le mandatement d'une dépense obligatoire inscrite au budget n'est pas effectué, le représentant de l'Etat dans le département peut, en cas de carence de l'ordonnateur, mettre ce dernier en demeure d'effectuer le mandatement. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet dans le délai d'un mois, il procède au mandatement d'office (cf. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Mandatement d'office »).

2. MANDATS DE PAIEMENT

2.1. RÈGLES DE PRESCRIPTION ET DE DÉCHÉANCE

Toute dépense non payée dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis, est prescrite. Les créanciers peuvent être relevés de leur prescription par délibération motivée du conseil municipal et devenue exécutoire.

La prescription est *interrompue* par une demande de paiement ou une réclamation écrite du créancier, par un recours juridictionnel, par une communication écrite de l'administration se rapportant au fait générateur, à l'existence, au montant ou au paiement de la créance, par l'émission d'un moyen de règlement même partiel.

La prescription est *suspendue* par l'empêchement d'agir du créancier, par l'ignorance légitime de la créance, par l'opposition au paiement effectuée entre les mains du comptable.

2.2. FORME ET CONTENU

L'ordonnancement est réalisé à l'aide d'une formule de mandat de paiement qui constitue le support administratif de l'ordre de payer adressé par l'ordonnateur au comptable.

Lorsque le règlement est prescrit en numéraire, la formule de mandat vaut titre de règlement ; c'est par conséquent sur cette formule que devra être recueilli l'acquit du créancier.

Dans le cas contraire, le mandat doit être accompagné d'un avis de crédit avec ordre de virement au compte bancaire ou postal du créancier.

Les mandats de paiement doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre, pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ; toutefois, si les besoins de la commune le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget ;
- désignation du créancier ;
- objet de la dépense ;
- mode de règlement avec toutes indications permettant de réaliser ce règlement ;
- imputations budgétaire et comptable à donner à la dépense et éventuellement codification fonctionnelle, aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire (cf. chapitre 3 intitulé « Description d'opérations spécifiques » du présent titre) ;
- montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises. Si l'activité est assujettie à la T.V.A., il y a lieu de distinguer le montant hors taxe de la dépense budgétaire et le montant de la T.V.A. « déductible » ;
- somme nette à payer au créancier désigné sur le mandat ;
- la date.

Ils mentionnent, en outre, les pièces justificatives produites à l'appui de la dépense.

Le mandat n'est pas arrêté en lettres, sauf lorsqu'il n'est pas établi par un procédé informatique.

L'obligation d'arrêter en lettres est maintenue, en toute hypothèse, lorsque le mandat doit être réglé en numéraire, ou lorsqu'il n'est accompagné d'aucun décompte ou arrêté de liquidation permettant de justifier l'arrêté en chiffres.

2.3. PRÉSENTATION FORMELLE DES MANDATS ET MODALITÉS PRATIQUES D'ÉMISSION

Les mandats sont établis en tenant compte des dispositions ci-après :

2.3.1. Désignation du créancier

La désignation du créancier doit correspondre très exactement à celle qui figure sur les pièces justificatives annexées au mandat.

Les mentions Monsieur, Madame ou Mademoiselle peuvent être remplacées par les abréviations M., Mme ou Melle. Le nom patronymique doit être suivi du prénom usuel inscrit en toutes lettres. La seule tolérance de l'initiale du prénom ne peut être admise qu'en matière de paiement par virement de compte et dans l'hypothèse où l'identité du créancier peut être recoupée à l'aide d'éléments complémentaires (profession du créancier, adresse du créancier, etc.) figurant sur le mandat et reproduits sur l'ordre de virement avec avis de crédit.

En ce qui concerne les sociétés, les sigles usuels peuvent être également retenus, dès lors que ceux-ci suffisent par eux-mêmes pour déterminer sans difficulté la forme juridique de l'entreprise ainsi :

- SA, pour Société Anonyme ;
- SARL, pour Société à responsabilité limitée ;
- SNC, pour Société en nom collectif, etc.

L'indication de l'adresse du créancier est facultative pour les règlements des dépenses de personnel permanent.

En matière de paiement par virement, les indications concernant le numéro du compte à créditer, ainsi que la désignation du centre de chèques postaux ou de l'établissement chargé de la tenue du compte du créancier, doivent faire l'objet d'une attention particulière pour éviter les rejets de la part des banques ou des centres de chèques postaux.

Il convient notamment :

- de séparer nettement les indications relatives, d'une part, au nom du bénéficiaire du virement, d'autre part, au nom de l'établissement qui tient son compte ;
- de ne faire figurer aucun numéro de référence, autre que le numéro de compte, dans l'intitulé des comptes ;
- de ne porter dans la colonne « Montant » aucune mention autre que la somme à virer.

2.3.2. Somme brute et somme nette à payer

La somme brute correspond au montant de la dépense budgétaire. Elle est le plus souvent identique à la somme nette à payer au créancier.

Toutefois, certaines déductions peuvent, ou doivent, être effectuées sur la somme brute, soit par l'ordonnateur, soit par le comptable.

Inversement, dans l'hypothèse où la dépense relève d'une activité assujettie à la T.V.A., la somme nette à payer est supérieure à la dépense budgétaire puisqu'elle inclut la T.V.A., alors que la dépense budgétaire est liquidée hors taxe déductible¹.

Les retenues constatées à l'initiative de l'ordonnateur procèdent de dispositions réglementaires particulières : tel est le cas du précompte sur le salaire brut des cotisations de sécurité sociale à la charge des employés.

Les retenues constatées à l'initiative du comptable procèdent des cessions ou oppositions. Conformément aux dispositions de l'article 36 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, le comptable public assignataire de la dépense est seul habilité à en recevoir notification et à en assurer l'exécution.

Les dispositions de l'article 36 du décret susvisé ne font toutefois pas obstacle à ce que le comptable tienne informé l'ordonnateur des retenues qu'il entend pratiquer sur les salaires des employés de l'établissement à la suite de cessions qui lui ont été régulièrement notifiées.

La transmission de cette information est en effet de nature à permettre l'accélération des procédures de règlement des mandats dans la mesure où elle autorise l'édition automatique d'ordres de virement - avis de crédit comportant l'indication du net à payer après exécution de la retenue pratiquée à l'initiative et sous la responsabilité du comptable.

En dehors des retenues qu'il effectue en exécution des cessions ou oppositions qui lui ont été notifiées, le comptable peut également être amené à effectuer des retenues qui procèdent des poursuites diligentées en vertu des titres qu'il détient à l'encontre des créanciers de l'établissement.

La nature et le montant des retenues effectuées à l'initiative de l'ordonnateur doivent être mentionnés dans le cadre « Objet de la dépense ».

Le cadre « Total des retenues et oppositions » est réservé au comptable qui l'utilise pour inscrire les retenues ou oppositions effectuées à son initiative.

Le « net à payer » correspond à la somme qui doit effectivement être réglée au bénéficiaire.

2.3.3. Dates

Les indications relatives aux dates peuvent être portées en chiffres et sous la forme simplifiée suivante :

- exercice d'émission : désignation par quatre caractères ou deux si l'on se limite aux deux derniers chiffres du millésime de l'année considérée ;
- date d'émission : groupe de cinq ou six chiffres, le premier (ou les deux premiers) correspond(ent) au quantième du mois considéré, les deux suivants, au numéro du mois considéré, et les deux chiffres terminaux, aux deux derniers chiffres du millésime de l'année d'émission.

¹ La T.V.A. déductible est généralement égale à la T.V.A. facturée par le fournisseur sauf si le droit à déduction relève d'un prorata.

2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense

Indépendamment des références générales du mandatement inscrites dans les cadres appropriés, figurent :

- le libellé de l'objet de la dépense, qui doit reproduire la nature de la prestation ainsi que, s'il y a lieu, la période à laquelle elle se rapporte ;
- le cas échéant, le décompte de la liquidation, à moins que celui-ci ne soit porté sur un document annexe joint au mandatement ;
- dans le cas d'activités assujetties à la T.V.A., le montant doit distinguer le montant de l'achat ou de la prestation hors taxe qui correspond à la dépense budgétaire, celui de la T.V.A. déductible et le total à régler au créancier.

2.3.5. Pièces justificatives de la dépense

Toutes les pièces justificatives produites à l'appui du paiement doivent être mentionnées sur le mandat; s'il s'agit d'un paiement pour lequel les pièces ont déjà été fournies (exemple : marché, convention...), l'indication du mandat au soutien duquel elles ont été produites doit être mentionnée, ainsi que le montant et la date d'émission de ce document.

De même, lorsqu'une pièce justificative fait l'objet d'une imputation multiple, l'indication du mandat au soutien duquel elle est produite doit être mentionnée.

Il est rappelé que le créancier doit toujours pouvoir être en mesure d'identifier et de déterminer l'exactitude du versement effectué à son profit. Lorsque le document qui lui est destiné, tel l'avis de crédit, par exemple, ne permet pas de mentionner les indications suffisantes, les précisions complémentaires sont portées à sa connaissance directement par l'ordonnateur à l'aide d'un document distinct, sous la forme d'une note ou d'une lettre. L'envoi de ces informations implique, bien entendu, que l'ordonnateur se soit assuré au préalable auprès du comptable de la mise en paiement effective de la dépense.

2.3.6. Imputation

Sous cette rubrique, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire, le numéro de comptes par nature, et pour les communes de plus de 3 500 habitants votant leur budget par nature, la codification fonctionnelle.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone fait référence au compte par nature ;
- la deuxième zone fait référence à l'opération ;
- la troisième zone fait référence à la fonction.

La première zone est toujours servie, que le budget soit voté par nature ou par fonction ; dans le cas d'un vote par nature, le compte figurant dans cette zone correspond à l'article budgétaire.

La deuxième zone n'est servie que lorsque le budget est voté par opération ; y est inscrit le numéro de l'opération qui correspond au chapitre budgétaire.

La troisième zone est servie lorsque le budget est voté par fonction ou lorsque le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle. Dans le cas d'un vote par fonction, cette zone enregistre soit le chapitre budgétaire s'il s'agit d'opérations non ventilables, soit l'article budgétaire s'il s'agit d'opérations ventilables (Cf. § 2 du chapitre 2 du titre 1 intitulé « La définition des chapitres et articles par fonction ») ; dans le cas d'un vote par nature avec une présentation fonctionnelle, cette zone enregistre la codification fonctionnelle.

En cas de codifications fonctionnelles multiples et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisées, le mandat est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO décrit en annexe 5) ; les références aux différentes fonctions concernées sont détaillées sur leur support informatique transmis au comptable.

2.4. PROCÉDURES FACULTATIVES DE MANDATEMENTS COLLECTIFS

Les ordonnateurs ont la possibilité de grouper, en un même mandat, divers factures ou mémoires, présentés par un même créancier, dès lors que ces dépenses concernent un même article budgétaire. Le montant de chaque facture ou mémoire doit être indiqué, soit dans le corps du mandat, soit sur un état annexé, avec, s'il y a lieu, toutes références utiles aux marchés auxquels la facture ou le mémoire se rapporte.

En outre, les dépenses de personnel peuvent faire l'objet de mandatemments collectifs, quel que soit le nombre de créanciers, d'articles d'imputation et de modes de règlement.

Les mandats collectifs de dépenses de personnel sont appuyés soit de l'état liquidatif des traitements, salaires, indemnités et autres éléments accessoires, soit d'une copie des bulletins de paie remis aux bénéficiaires présentant le détail des différents éléments constituant les émoluments et les précomptes exercés. Dans ce dernier cas, le mandat est accompagné d'un état récapitulatif simplifié, établi en double exemplaire, présentant, d'une part, le montant par article des sommes totales mandatées au profit des agents et de la Sécurité Sociale, d'autre part, la répartition de ces sommes entre les agents, la Sécurité sociale et les divers créanciers des agents (C.N.R.A.C.L. par exemple).

Les mandatemments de dépenses de personnel doivent toujours être récapitulés sur des bordereaux spécifiques insérés dans la série normale des bordereaux. Si les besoins de la commune le nécessitent, les dépenses de personnel peuvent faire l'objet d'une série distincte de bordereaux.

2.5. MODALITÉS DE RECTIFICATION DES ERREURS MATÉRIELLES DE CALCUL SUR LES PIÈCES JUSTIFICATIVES PRODUITES PAR LES CRÉANCIERS

L'application de la règle selon laquelle la rectification des erreurs constatées sur les factures, mémoires ou autres pièces justificatives produites par les créanciers, doit être approuvée par ces derniers, conduit à leur renvoyer les documents erronés, même lorsque ceux-ci ne comprennent que des erreurs matérielles de calcul qui ne peuvent être contestées par les intéressés. L'échange de correspondance qui s'impose alourdirait, sans intérêt, l'exécution du service. Il appartient aux ordonnateurs d'apprécier les cas où il peut être procédé d'office, sans l'approbation des fournisseurs ou entrepreneurs, aux redressements des erreurs matérielles de calcul.

Il suffit, en marge de la facture ou du mémoire et en regard de la ligne sur laquelle a été constatée l'erreur, de porter la mention « erreur de calcul à déduire (ou à ajouter) : F ».

Les rectifications ainsi opérées sont ensuite récapitulées en bas de la facture ou du mémoire : immédiatement au-dessous de cette récapitulation, l'ordonnateur porte la mention suivante suivie de sa signature : « Arrêté à la somme de ... (en lettres ou en chiffres indestructibles) compte tenu des rectifications indiquées ci-dessus ».

Les rectifications effectuées dans les conditions qui précèdent sont opposables au comptable.

Il est précisé qu'en aucun cas les rectifications d'office ne peuvent porter sur les éléments du décompte (quantité et prix).

Les créanciers doivent être avisés des rectifications ainsi effectuées d'office, notamment par une mention portée sur les avis de crédit.

2.6. PERTE, DESTRUCTION OU VOL DE DOCUMENTS JUSTIFIANT LA DÉPENSE

En cas de perte, destruction ou vol de documents justifiant des dépenses de la collectivité, le comptable peut, sous le contrôle du juge des comptes, remplacer des documents par un certificat visé par l'ordonnateur, exposant les circonstances de la perte, de la destruction ou du vol, appuyé du duplicata des documents absents.

3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE

3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les mandats appuyés des pièces justificatives et des documents relatifs au mode de règlement des dépenses sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau établi en trois exemplaires ¹ :

- l'un destiné au comptable ;
- le deuxième pour être joint au compte de gestion ;
- le troisième pour être renvoyé par le comptable à l'ordonnateur pour ses archives.

Les bordereaux des mandats doivent reproduire certaines des indications portées sur les mandats de paiement, qu'ils récapitulent et notamment :

- la désignation du service ;
- la désignation du comptable assignataire ;
- la désignation de l'exercice et de la date d'émission ;
- la désignation du créancier ;
- l'imputation budgétaire et comptable de la dépense et éventuellement sa codification fonctionnelle ;
- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises sauf si l'activité est assujettie à la T.V.A. (voir ci-dessus § 2.3 du présent chapitre).

Chaque bordereau de mandats est numéroté suivant une série ininterrompue commencée pour chaque exercice au numéro 1, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière de bordereaux ; toutefois, si les besoins de la commune le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

Dans les communes de 500 habitants et plus, il convient de ne pas porter sur un même bordereau des dépenses d'investissement et des dépenses de fonctionnement. Dans les communes de moins de 500 habitants, cette procédure est recommandée mais demeure facultative.

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A..

Chaque feuillet reprend le total cumulé figurant au feuillet précédent en regard de la mention : « total à reporter ». Sur le dernier feuillet, le montant total du bordereau de mandats est suivi du report du montant des émissions antérieures pour l'exercice considéré, et le cas échéant, du montant des mandats non admis, ainsi que du montant cumulé des mandats admis depuis le début de l'exercice.

Le bordereau est arrêté selon les mêmes modalités que le mandat et il est signé par l'ordonnateur.

3.2. MANDATEMENT D'OFFICE

En cas de mandatement d'office, le mandat (ou l'arrêté) est adressé directement au comptable par le représentant de l'Etat. Il appartient au comptable d'informer l'ordonnateur de la prise en charge de ce mandat et de lui demander de l'inscrire sur le prochain bordereau-journal. En cas de refus, le comptable reporte directement le montant du mandatement d'office sur le dernier bordereau-journal de l'exercice ; le total général des mandatements de l'exercice fait alors l'objet d'un arrêté certifié par le représentant de l'Etat.

3.3. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Dans le cas de traitement informatisé, il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes n° 5 et n° 6 de la présente instruction.

En fonction des dispositions arrêtées localement, les supports magnétiques sont communiqués directement au comptable ou transmis au département informatique du Trésor auquel est rattaché le poste comptable.

Parallèlement et sous réserve des dispositions spécifiques arrêtées dans le cas de dématérialisation des supports papier, les différents documents (bordereau-journal, mandats de paiement et pièces justificatives) continuent à être produits dans les conditions habituelles aux comptables.

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT

Certaines dépenses, en raison de leur nature particulière, peuvent être payées sans mandatement préalable.

Il s'agit notamment de dépenses répétitives pour le règlement desquelles l'ordonnateur a autorisé la procédure de prélèvement ou des dépenses payées par le régisseur d'avance.

4.1. DÉPENSES PAYÉES SANS MANDATEMENT PRÉALABLE

Les dépenses payées sans mandatement préalable (taxes et redevances de télécommunications, quittances d'eau et d'électricité, annuités de prêts...) doivent avoir été autorisées expressément par l'ordonnateur.

Le créancier avise le comptable de l'échéance ; à cette date, le comptable impute la dépense à la subdivision intéressée du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable » et en avise l'ordonnateur qui doit émettre, dès que possible et en tout état de cause avant la clôture de l'exercice, le mandat de régularisation.

Bien entendu, avant l'exécution de l'opération, le comptable procède aux contrôles qui lui incombent (notamment contrôle de la disponibilité des crédits budgétaires, de la transmission préalable de l'autorisation de prélèvements, de l'existence des fonds disponibles...).

PAGE 72-1 SUPPRIMÉE

4.2. RÈGLEMENTS EFFECTUÉS PAR LES RÉGISSEURS D'AVANCES

Le fonctionnement des régies d'avances est fixé par le décret n° 97-1259 du 29 décembre 1997 et par l'instruction interministérielle n° 98-037-A-B-M du 20 février 1998 sur les régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

Les régies d'avances sont notamment destinées à assurer le paiement de dépenses urgentes et de faible montant. L'ordonnateur et le comptable peuvent décider conjointement que le régisseur disposera d'un compte de dépôts.

La réglementation sur les dépenses publiques qui s'impose au comptable s'impose également au régisseur tant pour ce qui concerne les modalités de règlement que les justifications à produire à l'appui de la dépense.

Selon la fréquence prévue par l'acte constitutif de la régie et au minimum à la fin de chaque mois, le régisseur adresse à l'ordonnateur pour visa deux exemplaires de son bordereau-journal de dépenses appuyés des justifications prévues par la réglementation. L'ordonnateur contrôle ces documents, arrête l'un des exemplaires du bordereau-journal de dépenses qu'il transmet au comptable avec les justifications et le mandat de paiement correspondant.

Le comptable effectue les mêmes contrôles que ceux qu'il exerce lorsque les dépenses sont effectuées directement par lui-même.

5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES

5.1. PRINCIPES

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles et sont constatées au vu d'un document rectificatif établi par l'ordonnateur et comportant les caractéristiques du mandat rectifié (notamment date, numéro, montant, imputation) et l'indication des motifs et des bases de liquidation de la rectification. Il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

Les annulations de dépenses permettent, en outre, la contrepassation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des charges à l'exercice qu'ils concernent (charges à payer, charges constatées d'avance).

5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

Le total des mandats émis tel qu'il apparaît sur le dernier bordereau de mandats ne doit pas être modifié lorsque l'un des mandats émis vient à être annulé.

Les mandats rectificatifs, comportant la même imputation budgétaire et comptable que les mandats initiaux et rappelant s'il y a lieu la codification fonctionnelle, sont transmis aux comptables par bordereaux de mandats à annuler numérotés dans *une série spéciale distincte* de la série des bordereaux de mandats émis.

Le contrôle global des dépenses budgétaires s'effectue en retranchant du total des bordereaux de mandats émis le total des bordereaux de mandats annulés.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, les réductions ou annulations de dépenses sont portées au crédit du compte qui avait enregistré la dépense initiale par le débit :

- du compte de tiers qui avait pris en charge le mandat initial si ce dernier n'a pas été payé ;
- du compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant » dans le cas contraire.

Le mandat rectificatif vaut alors ordre de reversement et peut être rendu exécutoire dans les mêmes conditions qu'un titre de recettes.

Le mandat d'annulation émis dans le cadre de la contrepassation d'une opération de rattachement est traité conformément aux modalités fixées dans le présent paragraphe.

5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un titre de recettes, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du mandat initial si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement. S'il s'agit d'une rectification relative à une dépense de fonctionnement, le titre est imputé à l'article 773 pour les budgets votés par nature et à l'article 937-773 pour les budgets votés par fonction.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, le titre portant rectification est imputé au crédit du compte budgétaire débité à l'origine si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ou au crédit du compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs ou atteints par la déchéance quadriennale » s'il s'agit d'une dépense de fonctionnement.

En contrepartie, le comptable débite soit le compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant » si le montant initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

5.2. CODIFICATION FONCTIONNELLE ERRONÉE

Les modifications relatives à la seule codification fonctionnelle sont constatées au vu d'un certificat de réimputation établi par l'ordonnateur. Ce document comporte les caractéristiques budgétaires et comptables du mandat de paiement initial.

6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS

6.1. GÉNÉRALITÉS

Le comptable doit soumettre les décisions de l'ordonnateur aux contrôles qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire en application de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963 qui dispose que « le comptable est personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer dans les conditions prévues par le règlement général sur la Comptabilité publique ».

Avant de procéder au paiement des mandats, le comptable exerce les divers contrôles prévus par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la Comptabilité publique.

Au cours de l'examen qu'il effectue, le comptable n'a pas à apprécier le mérite des faits auxquels se rapportent les pièces produites à l'appui de chaque mandat. Il suffit, pour garantir sa responsabilité, que ces pièces soient établies dans les formes prescrites par le décret n° 83-16 du 13 janvier 1983 modifié, qu'elles soient visées par l'ordonnateur, donc attestées par lui et accompagnées, le cas échéant, de décisions ou de délibérations exécutoires.

6.2. SANCTIONS DES CONTRÔLES EFFECTUÉS PAR LE COMPTABLE

6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement

Les mandats que le comptable accepte de mettre en paiement sont inscrits dans sa comptabilité aux articles budgétaires concernés. Ils sont en outre pris en charge dans ses écritures par un débit aux comptes budgétaires correspondant à la nature de la dépense et par un crédit au compte de tiers correspondant à la catégorie du créancier.

Il est fait retour à l'ordonnateur d'un exemplaire du bordereau de mandats.

6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées

6.2.2.1. Suspension de paiement

Lorsque au terme des contrôles qu'il doit exercer le comptable est amené à suspendre le paiement, il notifie sa décision motivée à l'ordonnateur conformément à l'article 15 de la loi du 2 mars 1982 modifiée. Sauf dans le cas où la suspension de paiement est motivée par l'insuffisance de fonds disponibles, le comptable déduit du bordereau d'émission le montant du mandat dont le paiement est suspendu ; il renvoie à l'ordonnateur un exemplaire du bordereau rectifié accompagné du mandat non pris en charge et de la décision motivée visée ci-dessus.

6.2.2.2. Réquisition de l'ordonnateur

En présence d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut, soit compléter le dossier de mandatement, soit retirer le mandat définitivement, soit adresser au comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se conforme sauf en cas d'insuffisance de fonds disponibles, de dépenses ordonnancées sur des crédits irrégulièrement ouverts ou insuffisants ou sur des crédits autres que ceux sur lesquels elles devraient être imputées, d'absence totale de justification de service fait et de défaut de caractère libératoire du règlement ainsi qu'en cas d'absence de caractère exécutoire des actes pris par les autorités communales¹.

Le mandat complété ou celui pour lequel l'ordonnateur a adressé un ordre de réquisition, est repris sur un bordereau d'émission comme un nouveau mandat.

Le comptable transmet l'ordre de réquisition au trésorier-payeur général qui l'adresse à la chambre régionale des comptes.

6.2.3. Insuffisance de trésorerie

Les mandats qui font l'objet d'une « suspension de mise en paiement » en raison d'une insuffisance de fonds sont pris en charge dans les conditions habituelles (cf. 6.2.1. du présent chapitre). Le comptable en notifie sans délai la liste à l'ordonnateur seul qualifié pour fixer l'ordre dans lequel il convient de procéder au paiement au fur et à mesure de la rentrée des disponibilités selon les modalités prévues par la circulaire interministérielle n° CD-3898 du 25 novembre 1994².

Le comptable ne doit pas déférer à l'ordre de réquisition que lui adresse l'ordonnateur lorsque la suspension de paiement résulte de l'insuffisance des fonds disponibles.

¹ Instruction de la direction de la Comptabilité Publique n° 84-40 MO du 8 mars 1984.

² Instruction de la Comptabilité Publique n° 94-118-MO du 12 décembre 1994.

7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES

7.1. PRINCIPES

Les codes et procédures de règlement des dépenses des organismes publics sont fixés par le décret modifié n° 65-97 du 4 février 1965.

Le règlement par virement de compte est obligatoire pour toutes les dépenses dont le montant net total dépasse 750 euros, et quel qu'en soit le montant si le créancier l'a demandé par écrit. Toutefois, par dérogation au principe ci-dessus, sont dispensées du règlement obligatoire par virement certaines dépenses dont notamment les créances indivises, les créances dont le règlement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de titres et de pièces constatant ses droits et qualités, les sommes retenues en vertu d'opposition.

Par application de l'article 10 du décret précité, les moyens de règlement sont établis par l'ordonnateur dans les conditions fixées par le ministre chargé du budget.

7.2. MODALITÉS DES RÈGLEMENTS PAR VIREMENT

L'ordonnateur et le comptable doivent avoir soin, lorsque les sommes dues aux créanciers sont réglées par virement de compte, d'indiquer aux intéressés avec suffisamment de détails l'objet exact et le décompte de la dépense, ainsi que les références des pièces (factures, mémoires, marchés) produits par le titulaire de la créance et que le virement a pour objet de régler.

Les virements bancaires et postaux s'exécutent dans les conditions prévues par la circulaire ministérielle du 7 novembre 1996 relative à la dématérialisation des virements papier remis par les collectivités et établissements publics locaux.

Ainsi, les virements bancaires et postaux établis par les collectivités de plus de 1500 habitants, les établissements qui leur sont rattachés, et les établissements publics de coopération intercommunale comportant au moins une commune de plus de 1500 habitants sont remis sur supports magnétiques pour acheminement dans le circuit interbancaire.

S'agissant des collectivités locales de 1500 habitants et moins, des établissements publics qui leur sont rattachées et des établissements publics de coopération intercommunale ne comportant pas de commune de plus de 1500 habitants, celles-ci peuvent remettre des virements dans les conditions du paragraphe précédent. En l'absence de systèmes informatiques de dématérialisation, le comptable prend à sa charge ces opérations.

Lorsque l'ordonnateur est en mesure de fournir les références bancaires sur support informatique, il n'y a plus d'avis de crédit ni de bordereau de règlement et tous les virements transitent par la Banque de France.

CHAPITRE 3

DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES

Le présent chapitre a pour objet de décrire les principales opérations affectant le patrimoine d'une commune, qu'il s'agisse d'acquisition, de production, de cession d'immobilisations ou encore de mise à la disposition de tiers de ces immobilisations.

Il traite également des modalités de comptabilisation des immobilisations destinées à la vente.

1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES

1.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Ce sont les éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de la collectivité.

Ils ne se consomment pas par le premier usage.

1.1.1. Immobilisations corporelles

Elles se composent des choses sur lesquelles s'exerce un droit de propriété (terrains, constructions, installations techniques, matériels et outillage industriels et immobilisations en cours).

Le droit de propriété s'entend dans les conditions définies par le code civil.

La propriété d'un bien, soit mobilier, soit immobilier, donne droit sur tout ce qu'elle produit, et sur ce qui s'y unit accessoirement ou artificiellement (article 546 du code civil).

En cas d'incertitude quant à l'intégration d'un bien dans le patrimoine d'une collectivité, il appartient à cette dernière d'apporter la preuve de son droit de propriété sur le bien. Les modes de preuve de la propriété sont libres.

Les adjonctions à un bien ou les aménagements effectués sur ce bien et qui en augmentent la valeur sont constatés en immobilisations corporelles dans le patrimoine de la collectivité propriétaire du bien.

Ainsi, lorsqu'une commune fait réaliser, par un tiers, des travaux d'adjonctions à un bien meuble ou immeuble dont elle a la propriété, les adjonctions sont intégrées dans son patrimoine et non dans celui du tiers qui les réalise. Ce dernier ne peut les constater dans ses propres immobilisations.

On distingue au sein des immobilisations corporelles les biens immeubles et les biens meubles.

1.1.1.1. Biens immeubles

Définition

Les biens sont immeubles, ou *par leur nature*, ou *par leur destination*, ou *par l'objet* auquel ils s'appliquent (article 517 du code civil).

Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles *par leur nature* (article 518 du code civil).

Les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles *par destination* (article 524 du code civil). Sont aussi immeubles par destination tous les effets mobiliers que le propriétaire a attaché au fonds à perpétuelle demeure.

Le propriétaire est censé avoir attaché à son fonds des effets mobiliers à perpétuelle demeure quand ils sont scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou lorsqu'ils ne peuvent être détachés sans être fracturés et détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont attachés (article 525 du code civil).

Sont immeubles *par l'objet* auquel ils s'appliquent, l'usufruit des choses immobilières, les servitudes ou services fonciers, et les actions qui tendent à revendiquer un immeuble (article 526 du code civil). Les immeubles ont alors un caractère incorporel.

Les travaux effectués sur des biens immeubles existants peuvent représenter, soit des adjonctions au bien, soit des travaux de remise ou de maintien en l'état.

☞ *Critères de distinction* des dépenses d'investissement et des dépenses de fonctionnement

Les règles d'imputation comptable obéissent aux principes suivants :

- si les travaux ont pour effet de maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation jusqu'à la fin de la durée des amortissements (ou de la durée d'usage), les dépenses ont le caractère de *charges de fonctionnement* ;
- si, en revanche, les travaux ont pour effet une augmentation de la valeur d'un élément d'actif ou une augmentation de sa durée probable d'utilisation, ils ont le caractère *d'immobilisation*.

Sous réserve du caractère spécifique des grosses réparations, les dépenses d'entretien et de réparation sont des charges de fonctionnement, alors que les dépenses d'amélioration constituent généralement des dépenses d'investissement.

- *dépenses d'entretien et de réparations*

Une distinction doit être opérée entre l'entretien, d'une part, et les réparations, d'autre part.

L'entretien est préventif : il a pour objet de conserver les biens dans de bonnes conditions d'utilisation.

La réparation est destinée à remettre les biens en bon état d'utilisation.

Les dépenses d'entretien et de réparations constituent des dépenses de fonctionnement. Ainsi le simple remplacement ou échange standard d'un élément indispensable au fonctionnement d'un matériel ne doit pas entraîner l'immobilisation de la dépense quel qu'en soit le montant à partir du moment où la réparation n'a eu pour effet que de maintenir le matériel en état de marche sans entraîner une augmentation de sa valeur réelle.

Toutefois les « grosses réparations » font l'objet d'un traitement spécifique.

Selon l'article 606 du code civil « les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières, celui des digues et des murs de soutènement et de clôture aussi en entier. Toutes les autres réparations sont d'entretien ».

Lorsque les « grosses réparations » accroissent la valeur du bien sur lequel elles sont exécutées ou augmentent sa durée de vie, elles constituent des immobilisations. Dans les autres cas ce sont des charges de fonctionnement.

- dépenses d'amélioration

Constitue une dépense d'amélioration, toute dépense qui a pour effet, soit d'augmenter la valeur et/ou la durée de vie du bien immobilisé, soit sans augmenter cette durée de vie, de permettre une diminution des coûts d'utilisation ou une production supérieure.

Les améliorations peuvent provenir, soit du remplacement d'un élément usagé par un élément neuf, soit de la réparation d'un élément existant. Ainsi, le remplacement d'une installation de chauffage par une autre plus moderne constitue une dépense d'amélioration.

- *application du critère de distinction aux travaux de voirie.*

La circulaire n° NOR/INT/B/87/00120/C du 28 avril 1987 expose l'application de ce critère de distinction aux travaux de voirie.

1.1.1.2. Biens meubles

Les biens sont meubles *par leur nature* ou *par détermination de la loi* (article 527 du code civil).

Sont meubles *par leur nature*, les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, comme les animaux, soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère, comme les choses inanimées (article 528 du code civil).

Sont meubles *par détermination de la loi*, les obligations et actions qui ont pour objet des sommes exigibles ou des effets mobiliers, les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies. Ces actions ou intérêts sont réputés meubles à l'égard de chaque associé seulement, tant que dure la société. Sont aussi meubles par détermination de la loi, les rentes perpétuelles ou viagères, soit sur l'Etat, soit sur des particuliers (article 529 du code civil).

Les critères de détermination des biens meubles exposés ci-dessous prennent en compte les définitions du code civil.

Sont imputés à la section d'investissement, *quelle que soit leur valeur unitaire* :

- les biens énumérés dans la nomenclature annexée à l'arrêté prévu par l'article L 2122-21 du CGCT ;
- les biens non mentionnés dans cette nomenclature, mais pouvant être assimilés par analogie à un bien y figurant.

Sont également imputés à la section d'investissement les biens meubles, non mentionnés dans la nomenclature et ne pouvant y être assimilés par analogie, d'un prix unitaire *supérieur à 500 euros* toutes taxes comprises (TTC), à condition :

- qu'ils ne figurent pas explicitement parmi les comptes de charges ou de stocks
- et qu'ils revêtent un caractère de durabilité.

En outre, peuvent être imputés en section d'investissement, sous réserve qu'ils figurent dans la liste complémentaire élaborée par chaque collectivité, les biens meubles non mentionnés dans la nomenclature (et ne pouvant y être assimilés par analogie) et d'un montant unitaire *inférieur à 500 euros* TTC :

- ne figurant pas explicitement parmi les comptes de charges ou de stocks,
- et revêtant un caractère de durabilité.

Cette liste fait l'objet d'une *délibération cadre annuelle de l'assemblée*. Cette délibération est complétée, le cas échéant, par délibération expresse (article L.2122-21 du CGCT).

Les autres biens meubles sont imputés en section de fonctionnement.

1.1.2. Immobilisations incorporelles

Ce sont les immobilisations autres que les immobilisations corporelles et les immobilisations financières.

Elles comprennent :

- les frais d'études (effectués par des tiers en vue des réalisations d'investissements) et les frais de recherche (à titre exceptionnel, imputés au compte 203),
- les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires.

1.2. TRAITEMENT DES DIFFÉRENTS ÉVÉNEMENTS AFFECTANT LES IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES

1.2.1. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières

L'entrée d'un bien dans l'actif s'effectue lors du transfert de propriété au profit de la commune.

En principe, la collectivité est propriétaire des immobilisations qu'elle a commandées et payées ; elle n'est pas propriétaire lorsqu'elle acquiert ou réalise le bien pour le compte d'un tiers ; elle n'est pas propriétaire si sa contribution s'analyse comme une subvention ou un fonds de concours.

Lorsque le transfert de propriété est différé ou conditionnel, l'intégration du bien dans l'actif s'effectue au moment du transfert, pour la valeur nette comptable qui est alors reconnue au bien.

Ainsi, une collectivité qui utilise un bien pris en crédit-bail ne doit-elle faire figurer ce bien à l'actif que lorsqu'elle a levé l'option d'achat. Les sommes dues au titre de la jouissance du bien, jusqu'à cette date constituent des charges de fonctionnement. L'engagement correspondant figure en annexe dans les documents budgétaires (état des contrats de crédit-bail). Si la collectivité exerce l'option d'achat, le bien est intégré à l'actif pour sa valeur résiduelle.

Un bien est inscrit à l'actif de la collectivité pour son coût historique, c'est-à-dire le coût d'acquisition ou le coût réel de production du bien augmenté, le cas échéant, du montant des adjonctions qui y ont été apportées.

Pour permettre d'en effectuer le suivi jusqu'à leur sortie de l'actif, les biens meubles et immeubles acquis sont consignés sous un numéro d'inventaire rappelé lors des mouvements patrimoniaux les affectant.

Les modalités pratiques d'attribution de numéro d'inventaire sont exposées dans le développement relatif aux opérations de fin d'exercice (titre 3, chapitre 4, § 2.1. « Dispositions applicables au suivi des immobilisations » du présent Tome).

1.2.1.1. Acquisitions à titre onéreux

☞ *Acquisition des immobilisations achevées*

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût d'acquisition, ce coût étant déterminé par l'addition du prix d'achat, figurant dans l'acte, et des frais accessoires.

Les frais accessoires sont des charges directement ou indirectement liées à l'acquisition. Il s'agit des droits de douane à l'importation, de la T.V.A. non récupérable par la collectivité ainsi que des frais de transport, d'installation et de montage nécessaire à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation. Les honoraires de notaire exposés à l'occasion de l'achat d'un immeuble sont imputés au même compte que le principal, de même que les droits d'enregistrement avec lesquels ils sont englobés.

En revanche, les autres honoraires et commissions, notamment ceux dus à des intermédiaires, constituent des charges de fonctionnement.

Lors de l'émission d'un mandat relatif à l'acquisition d'un bien meuble ou immeuble, la subdivision concernée du compte 21 est débitée par le crédit du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

☞ *Acquisition d'immobilisations en cours*

Une collectivité peut acquérir des immobilisations en cours, soit en exerçant elle-même la totalité des attributions de la maîtrise d'ouvrage, soit en confiant à un mandataire, dans les conditions définies par convention, tout ou partie des attributions de cette maîtrise d'ouvrage (loi n° 85-704 du 12 juillet 1985).

Quel qu'en soit le mode d'acquisition, les travaux ainsi que les frais destinés à permettre la construction, sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours ». Constituent des frais destinés à permettre la construction, les frais de démolition et de déblaiement en vue d'une reconstruction immédiate de l'immeuble de même que le prix d'achat de l'immeuble à détruire lorsqu'il a été spécialement acquis à cet effet. Dans ce dernier cas, ce prix d'achat constitue un élément du prix du terrain.

Les frais d'études y compris les frais d'ingénierie et d'architecte sont comptabilisés au compte 2031 « Frais d'études » jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. A cette date, ils sont virés à la subdivision du compte 231 par opération d'ordre budgétaire.

Les avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ou incorporelles de même que les acomptes versés à des mandataires de la collectivité sont imputés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles » ou 238 « Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles » où ils subsistent, tant que l'utilisation de ces avances et acomptes n'est pas justifiée ; lorsque les travaux sont exécutés par un mandataire de la collectivité, cette justification doit intervenir au moins une fois l'an.

Au vu des pièces justifiant l'exécution des travaux, la subdivision concernée du compte 231 ou 232 est débitée par le crédit du compte 238 ou 237 (opération d'ordre budgétaire).

Les retenues de garantie sont comptabilisées au crédit du compte 4047 « Fournisseurs d'immobilisations - retenues de garanties et oppositions ».

Lorsque la retenue de garantie est libérée, l'ordonnateur en informe le comptable qui débite le compte 4047 par le crédit du compte au Trésor.

En cas de non libération de la retenue de garantie en raison de malfaçons, le compte 23 « Immobilisations en cours » est crédité par le débit du compte 4047 ; la valeur de l'immobilisation est ainsi réduite à due concurrence. Si des travaux sont effectués pour remédier aux malfaçons, ils s'imputent au compte 23.

☞ *Modalités particulières d'acquisition*

- acquisition avec clause de réserve de propriété

Les immobilisations, objet de cette clause, doivent figurer au bilan de l'acquéreur dès la date de leur remise matérielle, bien que le transfert de propriété en soit suspendu jusqu'au paiement du prix.

La dépréciation (amortissements, provisions) est constatée dès la remise du bien.

- acquisition contre versement de rentes viagères

L'entrée du bien dans l'actif de l'acquéreur (débirentier) est comptabilisée au prix stipulé dans l'acte. La subdivision intéressée du compte 21 est débitée de ce montant par le crédit du compte 16878 « Autres dettes - autres organismes et particuliers »

Le paiement de la rente s'impute au débit du compte 16878. En cas de décès du crédirentier avant que la dette soit apurée, ce compte est soldé, par un crédit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ». Dans le cas contraire, le compte 16878 est crédité par le débit du compte 678 « Autres charges exceptionnelles ».

- acquisition en l'état futur d'achèvement

Le vendeur transfère immédiatement à l'acquéreur ses droits sur le sol ainsi que la propriété des constructions existantes. Les constructions à venir deviennent la propriété de l'acquéreur, qui est tenu d'en payer le prix, au fur et à mesure de l'avancement des travaux.

Les sommes versées en contrepartie des travaux effectués sont enregistrées au compte 2313 « Constructions en cours ».

La différence entre le prix convenu dans l'acte et le montant des versements imputés au compte 2313 est suivie, en comptabilité hors bilan, à la fois en engagement donné (8018) et en engagement reçu (8028).

- acquisition par voie de crédit-bail

Le crédit-bail est une opération de location de biens qui permet au locataire d'acquies ces biens en totalité ou partiellement, moyennant une prime convenue à l'avance tenant compte, pour partie au moins, des versements effectués à titre de loyers.

Pendant la période couverte par le contrat, le bien ne peut figurer à l'actif de la collectivité puisqu'elle n'en est pas propriétaire.

Les redevances versées sont enregistrées à la subdivision concernée du compte 612 « Redevances de crédit-bail ». Lors de la levée d'option par l'acquéreur, le bien est porté à l'actif pour son coût d'acquisition, égal au prix contractuel de cession. S'il s'agit d'un bien amortissable, il est alors amorti sur la durée probable de son utilisation à la date de levée d'option.

☞ *Travaux en régie* : les travaux faits par la collectivité pour elle-même

Les immobilisations créées par une commune ou un établissement public local sont comptabilisées à leur coût de production qui correspond au coût d'acquisition des matières consommées augmenté des charges directes de production (matériel et outillage acquis ou loués, frais de personnel, etc) à l'exclusion des frais financiers et des frais d'administration générale (circulaire NOR/INT/B/94/00257C du 23 septembre 1994).

La production d'immobilisation donne lieu à une opération d'ordre budgétaire : un mandat destiné à intégrer les travaux en section d'investissement et un titre destiné à neutraliser les charges constatées durant l'exercice à la section de fonctionnement, sont simultanément émis.

Ainsi, au vu du mandat appuyé des pièces justificatives prévues par le décret n° 83.16 du 21 janvier 1983 modifié et du titre correspondant, le comptable débite, soit les subdivisions intéressées du compte 231 ou 232, soit celles du compte 20 « Immobilisations incorporelles » ou 21 « Immobilisations corporelles » si le passage par le compte 23 ne s'avère pas nécessaire, par le crédit de la subdivision intéressée du compte 72 « Travaux en régie ».

Les dépenses d'acquisition de matériel et matériaux importants afférents aux travaux effectués en régie peuvent être imputées directement à la section d'investissement.

1.2.1.2. Acquisitions à titre gratuit

☞ *Biens reçus à titre de dotation ou d'apport*

Les établissements publics communaux personnalisés (par exemple les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière) ont besoin, lorsqu'ils sont créés, de moyens matériels. Ceux-ci peuvent être mis à leur disposition en toute propriété par la commune à titre de dotation initiale ; il y a, alors, transfert total et définitif de propriété.

D'autres établissements publics locaux personnalisés mais non communaux (par exemple des syndicats ou des districts) peuvent recevoir de la commune une partie de leur dotation initiale, en complément de la dotation constituée par d'autres communes ou collectivités.

La dotation a le caractère gratuit et définitif de la subvention, mais s'en distingue par sa non-spécialisation pour celui qui la reçoit. De plus, elle est constituée lors de la création de son bénéficiaire (dotation initiale), et, beaucoup plus rarement, au cours de son existence administrative (dotation complémentaire).

Les biens remis à titre de dotation sont intégrés à l'actif du bénéficiaire au débit de la subdivision intéressée du compte 21, par le crédit du compte 1021 « Dotation ».

La remise des immobilisations s'accompagne souvent d'un transfert des emprunts en cours ; dans cette hypothèse, le compte 1021 est débité par le crédit de la subdivision concernée d'un des comptes 163, 164 ou 168. L'ensemble de ces opérations sont des opérations d'ordre budgétaires.

Lorsque la commune décide la suppression d'un de ses services dotés de la personnalité morale, l'actif et le passif lui reviennent de droit (voir pour les régies, les articles R 323-8, R 323-74, R 323-99 et R 323-121 du code des communes).

En cas de dissolution des établissements publics intercommunaux, un acte administratif détermine les conditions de dévolution de l'actif et du passif.

☞ *Subventions reçues en nature*

La réception d'immobilisations ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue une subvention en nature. Elle est intégrée à l'actif du bénéficiaire par le crédit de la subdivision intéressée, soit du compte 131 si l'immobilisation reçue est amortie, soit du compte 132 ou 138, dans le cas contraire.

1.2.2. Différents modes de sortie des immobilisations non financières

Quel que soit le mode de sortie d'un bien du patrimoine, l'immobilisation est toujours enregistrée en comptabilité pour la valeur nette comptable de ce bien ; la valeur nette comptable est égale à la valeur historique, c'est-à-dire au prix d'acquisition ou de production du bien, augmenté des adjonctions et déduction faite des amortissements éventuellement constatés.

1.2.2.1. Cessions à titre onéreux

Après réintégration des amortissements, constatée par opération d'ordre non budgétaire, au débit du compte 28 par le crédit du compte 21, la valeur nette comptable est constatée au débit du compte 675 "Valeur comptable des immobilisations cédées" par le crédit du compte 21.

Le produit de la cession des immobilisations est enregistré au crédit du compte 775, "Produits des cessions d'immobilisations".

Les différences sur cessions d'immobilisations, quel que soit leur sens, s'imputent toujours en section d'investissement. Le décret n° 96-526 du 13 juin 1996 précise cette imputation et prévoit que l'opération du transfert des différences sur cessions à la section d'investissement, est effectuée avant la détermination au résultat de l'exercice.

La différence *positive* entre le produit de la cession et la valeur nette comptable affectée à la section d'investissement, s'impute au crédit du compte 19 "Différences sur réalisations d'immobilisations" par le débit du compte 676 "Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement".

La différence *négative* entre le produit de la cession et la valeur nette comptable est reprise sur la section d'investissement, par le débit du compte 19 " Différences sur réalisations d'immobilisations" et le crédit du compte 776 "Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat".

Les opérations décrites ci-dessus sont, à l'exception de la réintégration des amortissements, des opérations d'ordre budgétaires.

1.2.2.2. Cessions à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale

Les cessions à titre gratuit ou à l'euro symbolique s'analysent comme des subventions d'équipement versées et s'imputent au compte 6741 "Subventions ou dotations d'équipement en nature".

Si la collectivité choisit de retenir un prix de cession très inférieur à la valeur du bien, cette décision peut être analysée par le juge comme une forme de libéralité contraire au principe d'égalité des citoyens qui s'oppose à ce que des biens appartenant au patrimoine public soient cédés à des personnes poursuivant des fins d'intérêt privé pour des prix manifestement inférieurs à leur valeur. Une telle cession n'est pas contraire au principe d'égalité ci-dessus énoncé lorsque la cession est justifiée par des motifs d'intérêt général et comporte des contreparties suffisantes (Conseil d'Etat, 3 novembre 1997, commune de Fougerolles).

Par ailleurs, les biens du domaine public sont inaliénables et imprescriptibles (articles L 1311-1 du code général des collectivités territoriales). Toute cession d'un bien doit être précédée d'un déclassement du domaine public (Arrêt du Conseil d'Etat du 11 octobre 1995).

Les communes de plus de 2 000 habitants et les établissements publics de coopération intercommunale, quelles que soient leur population et celle de leurs communes membres prennent une délibération annuelle sur le bilan de leurs acquisitions et cessions immobilières. Dans ces mêmes collectivités, les cessions doivent faire l'objet d'une délibération motivée, après avis du service des domaines.

Les communes de plus de 3 500 habitants et les établissements publics de coopération intercommunale, quelles que soient leur population et celle de leurs communes membres, joignent à leur compte administratif un tableau des cessions d'immeubles ou de droits réels immobiliers (article 11 de la loi n° 95-127 du 8 février 1995 relative aux marchés publics et délégations de marchés publics ; circulaire n° NOR/FPP/A/10025/C du 12 février 1996).

1.2.2.3. Dotations ou apports

Ainsi qu'il a été exposé au § 1.2.1.2 ci-dessus (Acquisition à titre gratuit : biens reçus à titre de dotation ou d'apport), la dotation consiste, pour une commune, à mettre à la disposition, en toute propriété, d'un de ses services doté de la personnalité morale, ou d'un établissement public local de coopération intercommunale, les moyens nécessaires à l'exercice d'une activité (service doté de la personnalité morale) ou à l'exercice de compétences transférées (E.P.C.I.).

La transcription budgétaire et comptable des opérations relatives à la dotation est différente selon que le bénéficiaire est constitué par un service personnalisé de la collectivité remettante ou par un établissement de coopération intercommunale.

Lorsqu'il s'agit d'un service de la collectivité, juridiquement autonome tel qu'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière visée à l'article L 2221-10 du C.G.C.T., la remise du bien s'accompagne du transfert de propriété, avec droit de retour en cas de suppression du service communal. La sortie du bien peut s'effectuer, soit par le versement d'une subvention en nature, soit par réduction de la dotation communale.

Dans le premier cas, un titre de recettes est émis à la subdivision intéressée du compte 21 pour la valeur nette comptable du bien et un mandat d'égal montant est émis au compte 6741 « Subventions ou dotations d'équipement en nature ».

Dans le second cas, le titre de recettes émis à la subdivision intéressée du compte 21 a pour contrepartie un mandat d'égal montant émis au compte 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées ». Simultanément, un mandat est émis au compte 1021 « Dotations » avec en contrepartie un titre de recettes d'égal montant au compte 797 « Transferts de charges ». Cette opération qui traduit un appauvrissement définitif du patrimoine ne doit être utilisée qu'avec une extrême prudence et sans jamais aboutir, en tout état de cause, à rendre *débiteur* le solde du compte 1021.

Lorsque le transfert de l'immobilisation s'accompagne du transfert des emprunts contractés pour la financer, l'emprunt est considéré comme constituant le prix de cession des biens remis.

Le compte 775 est alors crédité par débit du compte 16 du montant de l'emprunt transféré. Parallèlement, le compte 1021 est débité à due concurrence par le crédit du compte 797 « Transferts de charges ».

Si le bénéficiaire de la dotation est un établissement public de coopération intercommunale, les conditions de dévolution de l'actif et du passif au nouvel établissement, en cas de dissolution, ne sont déterminées que lors de cette dissolution. La dotation peut, dès lors, s'analyser comme une vente à prix zéro si le transfert de l'actif ne s'accompagne pas d'un transfert du passif. Dans le cas contraire, le montant des emprunts transférés s'impute au compte 775 par débit du compte 16, la différence entre le compte 675 et 775 étant transférée au compte 19 dans les conditions habituelles (voir § 1.2.2.1. ci-dessus).

Hormis les cas ci-dessus, la remise de biens en toute propriété, à titre gratuit, doit s'analyser comme une subvention en nature imputée au compte 6741 « Subventions ou dotations d'équipement en nature ».

1.2.2.4. Immobilisations sinistrées

En cas de destruction totale ou de vol d'une immobilisation, celle-ci doit être sortie de l'actif, durant l'exercice où est intervenu le sinistre, dans les conditions prévues pour les cessions.

L'indemnité d'assurance est considérée comme constituant le prix de cession du bien et s'impute donc au compte 775 « Produits des cessions des immobilisations ».

Lorsqu'il existe un décalage entre la fixation de l'indemnité et celui du sinistre, le produit fait l'objet d'un rattachement à l'exercice, soit sur la base du contrat d'indemnité, soit dans les conditions générales d'évaluation des produits à recevoir.

Le montant du transfert, imputé au débit du compte 19 « Différences sur réalisations d'immobilisations » par le crédit du compte 776, est déterminé sur la base de la différence entre le produit rattaché et la valeur nette comptable constatée au compte 675.

La régularisation est effectuée lors du versement de l'indemnité ; si le rattachement du produit a été surévalué, le compte 19 est débité par le crédit du compte 776 ; le compte 19 est crédité par le débit du compte 676 en cas de sous-évaluation. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission de titre et de mandat.

Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une destruction *partielle*, l'indemnité d'assurance constitue une charge incombant à des tiers ; le titre de recettes correspondant est comptabilisé au crédit du compte 7911 par le débit du compte de débiteur concerné. Les frais de réparation sont compris dans les charges de fonctionnement courant de la collectivité. Toutefois, si une partie des frais constitue une source d'amélioration prolongeant la durée d'utilisation du bien, ces frais sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 231.

1.2.2.5. Immobilisations réformées

En cas de réforme, le bien est sorti de l'actif, après réintégration des amortissements, pour sa valeur nette comptable.

Le compte 19 « Différences sur réalisations d'immobilisations » est débité par le crédit du compte 776 « Différences sur réalisations (négatives) transférées en investissement » du montant de la différence résultant de cette sortie (généralement égal, dans ce cas particulier, à la valeur nette comptable).

Depuis son entrée dans le patrimoine par voie d'acquisition, de dotation ou de subvention en nature jusqu'à sa sortie de ce même patrimoine, un bien peut se trouver dans diverses situations patrimoniales où il demeure la propriété de la commune mais est utilisé par un tiers. Tel est le cas des biens mis en location, des immeubles faisant l'objet d'un crédit-bail ou d'une location-vente, des biens mis à disposition ou affectés à d'autres collectivités territoriales, établissements publics locaux ou services non dotés de la personnalité morale.

1.2.3. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers

1.2.3.1. Location

La collectivité conserve la pleine propriété du bien, avec les droits, les obligations et les prérogatives qui s'y attachent. Le contrat de louage ne porte que sur la jouissance du bien.

La collectivité supporte les charges afférentes au bien, à sa conservation, à son entretien : taxes foncières s'il y a lieu, entretien et amortissement s'il s'agit des immeubles productifs de revenus non affectés à un service public à caractère administratif (article R 221-10 du code des communes).

La location peut porter sur les biens meubles ou immeubles (article 1713 du code civil).

Les baux des biens des communes et établissements publics sont soumis à des règlements particuliers (article 1712 du code civil).

Le produit des locations s'inscrit au compte 752 "Revenus des immeubles" ou au compte 7083 "Locations diverses autres qu'immeubles" en recette de la section de fonctionnement.

1.2.3.2. Location-vente

La location-vente est une convention consistant à prévoir qu'à l'expiration d'un contrat de louage de chose, la propriété du bien sera transférée au locataire. Elle est régie par la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 définissant la location accession à la propriété immobilière.

L'exécution du contrat se déroule en deux phases.

☞ *La première phase* débute à la délivrance des biens, qui ne s'accompagne pas d'un transfert de propriété. Le bien reste donc inscrit à l'actif de la collectivité.

Le vendeur s'engage envers l'accédant à lui transférer, par manifestation ultérieure de sa volonté (exprimée par lettre recommandée avec demande d'avis de réception) et après une période de jouissance à titre onéreux, la propriété de tout ou partie d'un immeuble moyennant le paiement fractionné ou différé du prix de vente et le versement d'une redevance jusqu'à la date de levée de l'option.

Le contrat doit notamment préciser le prix de vente du bien, les modalités de paiement ainsi que, le cas échéant, la faculté pour l'accédant de payer par anticipation tout ou partie du prix et les modalités de révision de celui-ci, s'il est révisable. Cette révision ne porte que sur la fraction du prix restant due après chaque versement, lorsque le prix est fractionné. Il doit également mentionner l'intention de l'accédant de payer le prix, et indiquer la date d'entrée en jouissance et le délai dans lequel l'accédant devra exercer la faculté qui lui est reconnue d'acquérir la propriété ainsi que les modalités d'imputation de la redevance sur le prix.

Si le paiement du prix est fractionné, une partie de la redevance correspond à ce fractionnement, dans les conditions prévues au contrat. Cette partie de la redevance s'inscrit au compte 1676 « Dettes envers locataires acquéreurs ».

Elle s'impute sur le prix de cession à l'échéance fixée par le contrat. A défaut, ou en cas de résiliation, elle fait l'objet d'un reversement au locataire.

La redevance est la contrepartie du droit personnel de l'accédant au transfert de la propriété du bien, sous réserve des développements ci-dessus, et du droit qu'il détient à la jouissance du bien.

La redevance, pour la partie ne correspondant pas au paiement fractionné du prix, représente donc un loyer perçu par la collectivité, enregistré au compte 752 « Revenus des immeubles ».

A compter de la délivrance des biens, et jusqu'à la date de levée de l'option, la location-vente a donc le caractère d'un louage de chose.

☞ *La seconde phase* de l'exécution du contrat correspond à la vente, qui concrétise le transfert de propriété.

Trois mois avant le terme prévu pour la levée de l'option, le vendeur doit, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, mettre l'accédant en demeure d'exercer, dans le délai convenu, la faculté qui lui est reconnue d'acquérir la propriété faisant l'objet du contrat.

Le transfert de propriété est constaté par acte authentique.

L'accédant est tenu de prendre les lieux dans l'état où ils se trouvent lors du transfert de propriété, sans préjudice, le cas échéant, du droit de mettre en oeuvre les garanties liées à la construction de l'immeuble.

Si le paiement du prix a été différé, il a lieu lors du transfert de propriété, pour le montant convenu au contrat. Un titre de recettes est émis au compte 775 « Produit des cessions d'immobilisations ».

Après réintégration des amortissements pratiqués, le bien est sorti de l'actif pour sa valeur nette comptable en débitant le compte 675 par le crédit du compte 21.

Si la valeur nette comptable diffère du prix de cession, la différence est portée au compte 19 par le débit du compte 676 ou le crédit du compte 776 suivant le cas (voir ci-dessus § 1.2.2.1. « les cessions à titres onéreux »).

Si en revanche, le prix de vente a été réglé par fractions, le montant de la redevance encaissé à ce titre s'impute sur le prix total fixé par le contrat. Le compte 1676 « Dettes envers locataires acquéreurs » est alors débité pour solde par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations ». Les écritures sont des opérations d'ordre budgétaire.

Parallèlement, après réintégration des amortissements, le compte 675 est débité de la valeur nette du bien par le crédit du compte 21. Les différences sur réalisations donnent lieu aux mêmes opérations que pour les cessions à titre onéreux.

Lorsque le contrat est résilié ou lorsque le transfert de propriété n'a pas lieu au terme convenu, l'occupant ne bénéficie, sauf convention contraire, d'aucun droit au maintien dans les lieux.

Il reste tenu au paiement des redevances échues et non réglées ainsi qu'aux dépenses résultant des pertes et dégradations survenues pendant l'occupation et des frais au paiement desquels le vendeur pourrait être tenu en son lieu et place au titre de la gestion.

Le vendeur doit restituer à l'accédant les sommes versées par ce dernier correspondant à la fraction de la redevance imputable sur le prix de l'immeuble. Lorsque le prix de vente est révisable, ces sommes sont révisées dans les mêmes conditions. Elles doivent être restituées dans un délai maximum de trois mois à compter du départ de l'occupant déduction faite, le cas échéant, des sommes restant dues au vendeur.

Lorsque le contrat est résilié pour inexécution par l'accédant de ses obligations, le vendeur peut obtenir une indemnité qui ne peut dépasser 2 % du prix de l'immeuble, objet du contrat.

Lorsque, du fait de l'accédant, le transfert de propriété n'a pas lieu au terme convenu, le vendeur peut obtenir une indemnité qui ne peut dépasser 1 % du prix de l'immeuble, objet du contrat. Sous certaines conditions, cette indemnité peut être portée à 3 % lorsque l'immeuble est achevé depuis moins de cinq ans. Le contrat de location-vente doit prévoir les modalités de calcul de ces indemnités.

Le recours par une collectivité locale à un contrat de location-vente doit tenir compte des éléments ci-après :

- seuls peuvent être mis en location-vente les immeubles du domaine privé de la commune, les immeubles du domaine public étant par nature inaliénables et imprescriptibles ;
- le transfert de propriété ne s'opère que lors de la vente effective au terme fixé par le contrat ;
- le paiement du prix peut être différé (à la fin du contrat) ou fractionné (pendant l'exécution du contrat). Les règles propres à la location-vente, rappelées ci-dessus ont pour effet d'obliger la collectivité à rembourser les paiements fractionnés encaissés en cas de résiliation du contrat (entreprise en règlement judiciaire, par exemple) ou en cas de refus de l'accédant d'acquiescer le bien.

Le choix d'un paiement fractionné de préférence à un paiement différé, compte tenu des conditions de remboursement définies par la loi, devrait, en outre, être fait avec prudence.

En revanche, la redevance due au titre de la jouissance du bien pendant la durée du contrat est acquise définitivement à la collectivité. Comme tout loyer, cette redevance doit être justifiée par les charges que la commune supporte au titre du bien, notamment l'amortissement (s'il s'agit d'un immeuble productif de revenu). La logique du dispositif voudrait que la redevance soit fixée à un niveau suffisant pour couvrir ces charges, tandis que le prix de vente du bien, correspond au minimum à la valeur nette comptable du bien au terme du contrat, déduction faite des amortissements pratiqués.

Il est cependant rappelé qu'un prix de vente excessivement modique ou symbolique pourrait être considéré comme n'ayant pas un caractère sérieux ou, s'il répond à l'intention libérale du vendeur, comme une donation directe.

Si le bénéficiaire est un tiers privé, l'on peut alors se trouver dans le champ d'application de la législation relative aux interventions économiques.

La Cour des comptes, a rappelé à plusieurs reprises, et notamment dans ses rapports publics, les risques qui pèsent sur les collectivités locales qui utilisent des formules similaires à la location-vente pour mettre à la disposition d'entreprises des locaux industriels.

Il importe donc que les contrats soient soigneusement établis pour tout ce qui concerne les obligations réciproques des parties, le paiement du prix, de la redevance et des indemnités.

L'évaluation du prix de vente et de la redevance d'occupation doit permettre à la collectivité de parvenir à la neutralité financière de l'opération.

De nombreuses communes souscrivent des contrats dénommés « crédit-bail » dont les conditions d'exécution sont en fait celles des contrats de location-vente. Il y a lieu de les traiter budgétairement et comptablement comme ces derniers.

Le crédit-bail demeure régi par la loi n° 66-455 du 2 juillet 1966 modifiée relative aux entreprises pratiquant le crédit-bail. Dans la définition qu'elle donne du crédit-bail, la loi n'envisage comme organismes crédit-bailleurs que les seules entreprises. L'article 3 de la loi n° 84-46 du 24 janvier 1984 relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit, assimile par ailleurs les opérations de crédit-bail à des opérations de crédit, et par voie de conséquence, à des opérations de banque. Or, l'article 10 de la même loi interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer de telles opérations à titre habituel, le caractère habituel se trouvant rempli, selon la jurisprudence, par la réalisation de deux opérations.

Il résulte de la combinaison de ces textes que les collectivités locales ne sont pas habilitées à consentir des locations d'immeubles sous forme de crédit-bail *à titre habituel*. Elles peuvent en revanche recourir à la location-vente pour les biens de leur domaine privé, sous réserve du respect des dispositions de la loi n° 84-595 du 12 juillet 1984 précitée et des commentaires ci-dessus.

1.2.3.3. Mise à disposition

☞ Dispositions générales

Cette forme d'exercice du droit de propriété est spécifique aux organismes publics ; elle fait l'objet, en ce qui concerne les transferts de compétences, de dispositions au titre II du livre III de la première partie du code général des collectivités territoriales (articles L 1321-1 à L 1321-8).

Le transfert d'une compétence entraîne, de plein droit, la mise à la disposition de la collectivité bénéficiaire des biens meubles et immeubles utilisés, à la date de ce transfert, pour l'exercice de cette compétence.

Cette mise à disposition est constatée par un procès-verbal établi contradictoirement entre les représentants de la collectivité antérieurement compétente et de la collectivité bénéficiaire. Le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci.

Pour l'établissement de ce procès-verbal, les parties peuvent recourir aux conseils d'experts dont la rémunération est supportée, pour moitié, par la collectivité bénéficiaire du transfert, et pour moitié, par la collectivité antérieurement compétente. A défaut d'accord, les parties peuvent recourir à l'arbitrage du président de la chambre régionale des comptes compétente. Cet arbitrage est rendu dans les deux mois.

Lorsque la collectivité antérieurement compétente était propriétaire des biens mis à disposition, la remise de ces biens a lieu à titre gratuit. La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition assume l'ensemble des obligations du propriétaire. Elle possède tous pouvoirs de gestion. Elle assure le renouvellement des biens mobiliers. Elle peut autoriser l'occupation des biens remis. Elle en perçoit les fruits et produits. Elle agit en justice au lieu et place du propriétaire.

La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition est substituée à la collectivité propriétaire dans ses droits et obligations découlant des contrats, portant notamment sur des emprunts affectés et des marchés que cette dernière a pu conclure pour l'aménagement, l'entretien et la conservation des biens remis ainsi que pour le fonctionnement des services. La collectivité propriétaire constate la substitution et la notifie à ses cocontractants.

La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition est également substituée à la collectivité antérieurement compétente dans les droits et obligations à l'égard des tiers découlant de l'octroi de concessions ou d'autorisations de toute nature sur tout ou partie des biens remis ou de l'attribution de ceux-ci en dotation.

- transfert de compétence en matière d'enseignement

La mise à disposition est prévue par la loi n° 83-633 du 22 juillet 1983 dans le domaine de l'enseignement ; elle accompagne les transferts de compétences.

La mise à disposition des biens nécessaires à l'exercice des compétences transférées est effectuée au profit du département pour les collèges et de la région pour les lycées. Elle concerne les constructions existantes. Les biens meubles et immeubles sont, de plein droit, à compter de la date du transfert de compétence, mis à la disposition du département à titre gratuit.

Par accord entre le département et la collectivité propriétaire, les biens mis à disposition du département peuvent être transférés à ce dernier en pleine propriété, par convention en fixant les modalités.

Les mêmes dispositions valent pour les régions, en ce qui concerne les lycées et les autres établissements faisant l'objet de transferts de compétences (établissements d'éducation spéciale, écoles de formation maritime et aquacole, ainsi que pour les établissements d'enseignement agricole visés à l'article 815-1 du code rural).

Lors des transferts de compétence en matière d'enseignement, le législateur a voulu reconnaître le principe de la propriété des lycées par les régions et des collèges par les départements.

Sans vouloir rendre obligatoire le transfert de propriété des biens existants, il a organisé un dispositif intermédiaire qui en transfère en réalité aux départements et aux régions tous les effets qui s'y attachent, en matière de droits comme d'obligations.

Si la commune a décidé de conserver dans son patrimoine les immobilisations qu'elle détenait avant le transfert de compétence, son droit de propriété est reconnu mais n'a qu'un caractère formel. Elle ne dispose plus, par rapport à ces biens, d'aucune initiative : si elle souhaite effectuer sur ces biens une opération de grosses réparations, d'extension, de reconstruction ou d'équipement, elle doit en faire la demande au département ou à la région. Si le département ou la région y consent, elle peut alors être confiée à la commune, cette opération s'analysant comme des travaux sous mandat.

Une convention entre la collectivité propriétaire et le département ou la région détermine les conditions, notamment financières, dans lesquelles est réalisée cette opération.

Il n'y a pas de transfert de compétence pour l'enseignement supérieur, l'Etat demeurant compétent en ce domaine. L'Etat peut cependant déléguer sa maîtrise d'ouvrage dans les conditions de la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage publique.

Lorsqu'il s'agit d'une opération de reconstruction ou d'extension, la collectivité propriétaire se voit confier de plein droit, dans des conditions fixées par la convention, la responsabilité du fonctionnement de l'établissement pour une durée qui ne peut être inférieure à six ans ; à l'issue de cette période, la collectivité propriétaire conserve si elle le souhaite, la responsabilité du fonctionnement de l'établissement.

- autres transferts de compétences

Les autres transferts de compétence concernent les établissements publics communaux de coopération intercommunale (E.P.C.I.).

Les conditions dans lesquelles les biens mobiliers et immobiliers utiles à l'exercice d'une compétence sont mis à la disposition de l'établissement bénéficiaire sont déterminées par le statut. Ces biens peuvent, dans certains cas, soit faire l'objet d'un transfert de propriété, soit d'une simple mise à disposition.

☞ *Dispositions budgétaires et comptables*

Les biens mis à disposition, dans le cadre d'un transfert *obligatoire*, comme en matière d'enseignement, ou *volontaire*, dans le cas de l'intercommunalité, sont inscrits à l'actif de la collectivité propriétaire au compte 2421, 2422, 2423 ou 2424. Lors de la mise à disposition, le compte d'immobilisation corporelle concerné (compte 21) est crédité (après réintégration des amortissements éventuellement pratiqués) du montant de la valeur nette comptable du bien par le débit de la subdivision intéressée du compte 242.

Les emprunts en cours transférés sont inscrits au débit du compte 16 (ou du compte 2763, si le transfert se traduit par un remboursement à la commune), par le crédit du compte 242. Les opérations ci-dessus sont des opérations d'ordre budgétaires, à l'exception de la réintégration des amortissements effectuée par opération d'ordre non budgétaire.

Bien qu'il n'y ait pas de transfert de propriété et sous réserve des dispositions spécifiques à la voirie, le bien est inscrit à l'actif du bénéficiaire, à un compte d'immobilisation corporelle, en raison des droits et obligations qui lui sont conférés par la loi. Toutefois les biens reçus, à ce titre, sont individualisés aux subdivisions intéressées du compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition » (compte 219, dans le plan comptable M51 pour les départements et les régions).

La subdivision concernée de ce compte est débitée d'un montant égal à la valeur historique du bien déterminée, au moment de sa remise, par le crédit, d'une part, du compte 281 du montant des amortissements éventuellement pratiqués par la collectivité propriétaire, et d'autre part, du compte 1027 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ».

En cas de transfert d'emprunt, le compte 1027 est débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 16.

Lorsque les modifications des conditions de fonctionnement d'un E.P.C.I. conduisent à un retour du bien mis à disposition, le compte 217 est crédité par le compte 2817 des amortissements pratiqués (opération d'ordre non budgétaire).

La valeur comptable du bien est constatée au débit du compte 675 « Valeur comptable des immobilisations cédées » par le crédit du compte 217.

Parallèlement, le compte 1027 « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » est débité pour solde par le crédit du compte 775 « Produit des cessions d'immobilisations ».

La différence négative ou positive est transférée au compte 19 dans les conditions prévues pour les cessions.

La collectivité qui retrouve l'usage du bien constate un débit à la subdivision intéressée du compte 21 par le crédit du compte 24.

Toutes ces opérations, à l'exception des opérations de réintégration des amortissements, sont des opérations d'ordre budgétaires donnant lieu à émission de titres et de mandats.

Lorsque la commune propriétaire demande, et obtient du département ou de la région, la responsabilité d'une opération de grosses réparations, d'extension, de reconstruction ou d'équipement sur les biens remis à la disposition du département ou de la région, c'est le département ou la région qui, conformément à la loi, devient propriétaire des investissements réalisés ou de l'adjonction au patrimoine.

Les travaux effectués par la commune propriétaire sont comptabilisés conformément aux dispositions du paragraphe 4 du présent chapitre.

Seule la notion de mise à disposition figure dans les textes législatifs ou réglementaires, et uniquement en ce qui concerne les transferts de compétences. Les instructions budgétaires et comptables prévoient cependant d'autres possibilités de gestion du patrimoine.

1.2.3.4. Affectation

Comme la mise à disposition, l'affectation est une procédure qui, tout en conservant à la commune la propriété d'un bien, autorise le transfert à un tiers de la jouissance de ce bien, avec les droits et obligations qui s'y attachent.

L'affectation concerne en premier lieu les services individualisés de la commune non dotés de la personnalité morale : budgets annexes et régies dotées de la seule autonomie financière.

Cette notion d'affectation n'est toutefois pas limitée aux relations entre une collectivité à vocation générale et ses démembrements. Elle peut jouer aussi entre une collectivité et une autre personne. Ainsi, une commune peut affecter des biens à un établissement public de coopération intercommunale, un centre communal d'action sociale, une caisse des écoles ou une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

Analyse comparée

L'affectation se distingue de la subvention parce qu'elle n'emporte pas transfert de propriété, mais laisse prévoir au contraire un retour du bien affecté.

Cette dernière caractéristique la distingue aussi de la mise à disposition, qui ne prévoit pas de retour du bien à la collectivité propriétaire, à moins d'un changement de la législation en matière de transfert *obligatoire* de compétence ou de la remise en cause d'une compétence *facultative* définie librement par les statuts.

Elle se distingue aussi de la location parce qu'elle procède, non d'une convention, mais d'une décision administrative unilatérale prise par l'affectant. En outre, la location implique le versement d'un loyer tandis que l'affectation ne comporte aucune rémunération, les conditions d'usage qui l'assortissent parfois ne constituant pas des charges financières. Dès lors, l'amortissement des biens amortissables incombe par nature à l'affectataire.

Le caractère public de l'affectation, la distinction des biens affectés, qui vise au fonctionnement d'un service public, l'incontestable compétence du Conseil d'Etat à connaître de son interprétation et de son contentieux, interdisent d'assimiler l'affectation aux prêts à usage.

Enfin, l'affectation ne doit pas être confondue avec la prise de participation dans des sociétés privées ou des établissements publics ou semi-publics ; elle suppose un retour intégral du bien affecté dans le patrimoine de l'affectant, tandis que la prise de participation, matérialisée ou non par des titres de participation, peut laisser envisager, soit une récupération du capital augmenté du bénéfice, soit une participation aux pertes.

☞ *Droits et obligations de l'affectataire*

Comme la mise à disposition, l'affectation confère à son bénéficiaire les droits et obligations du propriétaire, mais sans transfert du droit de propriété.

Ainsi, les charges d'amortissement et d'entretien incombent, en principe, à l'affectataire.

L'amortissement est obligatoire pour les biens meubles des collectivités de 3 500 habitants et plus, à l'exclusion des collections et oeuvres d'art, pour les immeubles productifs de revenus autres que ceux affectés à un service public administratif.

L'amortissement est obligatoire également pour les services publics à caractère industriel et commercial conformément aux instructions qui leur sont applicables (M4, M41, M42, M43, M49) et pour les services publics assujettis à la T.V.A. (article 201 octies de l'annexe II du code général des impôts) dans les conditions fixées par le plan comptable général.

☞ *Dispositions budgétaires et comptables*

Les comptes utilisés pour retracer les opérations relatives à une affectation de biens sont différents selon que le bénéficiaire est un service non personnalisé de la collectivité ou un organisme tiers doté de la personnalité morale.

- biens affectés à un service non doté de la personnalité morale (budget annexe ou régie doté de la seule autonomie financière).

Dans ce premier cas, le service utilisateur n'est qu'un démembrement de la collectivité ; cette dernière demeure de plein droit propriétaire des immobilisations. Cette opération conduit à passer d'une affectation générale dans le budget général à une affectation spécialisée dans le budget annexe.

Dès lors, l'affectation donne lieu à une sortie des immobilisations du budget principal et à une intégration de ce bien dans le budget annexe au même compte d'immobilisation corporelle que celui auquel il était comptabilisé dans le budget principal.

Dans le budget principal, la subdivision intéressée du compte 21 est créditée, après réintégration des amortissements éventuels, tandis que le compte 18 « Compte de liaison affectation à » est débité de la valeur comptable du bien.

Si des emprunts sont transférés, le compte 18 est crédité par le débit du compte 2763.

Dans le budget annexe, le bien est intégré, selon sa nature, au débit du compte 21 pour sa valeur historique, par le crédit du compte 18 et éventuellement du compte 28 pour les biens en cours d'amortissement.

La description simultanée de la valeur des amortissements déjà pratiqués présente l'avantage de situer l'ancienneté du bien et de conduire l'affectataire à poursuivre les amortissements sur des bases réelles.

Durant la période de l'affectation, les travaux accroissant la valeur ou la durée de vie du bien, entraînent l'inscription d'une adjonction à l'immobilisation d'origine.

A cet effet, la valeur des travaux est portée, chez l'affectataire, au débit de la subdivision intéressée des comptes 211 à 216 ou au compte 218, par le crédit du compte 23 "Immobilisations en cours".

Le tableau d'amortissement du bien est alors modifié pour tenir compte de l'augmentation de sa valeur. La collectivité affectante n'a pas d'écriture à enregistrer, puisqu'elle n'a plus l'usage du bien. L'adjonction de valeur ne figurera dans son patrimoine, en ce qui la concerne, que lors du retour du bien.

Les subventions éventuellement versées par l'affectant pour les travaux sur le bien affecté, sont reprises au compte de résultat dans les conditions habituelles.

Lors du retour du bien chez l'affectant, les amortissements constatés tant par lui-même avant la remise du bien à l'affectataire, que par ce dernier, sont réintégrés au compte d'immobilisation concerné (débit compte 28, crédit compte 21).

Le compte 675 est ensuite débité par le crédit de la subdivision intéressée du compte 21 de la valeur comptable du bien. Le compte 775 est crédité par le débit du compte 18, pour solde de ce compte.

A ce moment, la différence entre les comptes 775 et 675 peut être :

- soit négative, parce que les travaux effectués par l'affectataire sont supérieurs à l'amortissement qu'il a pratiqué lors de l'utilisation du bien, ou encore parce que le compte de contrepartie avait été réduit, lors de l'affectation, par le transfert d'emprunts ;
- soit positive, parce que les travaux effectués sont inférieurs à l'amortissement pratiqué, ou qu'il n'y a pas eu de travaux .

Dans les deux cas, l'affectataire intègre dans sa propre comptabilité les conséquences de sa gestion.

Dans le premier cas, l'affectataire constate une différence négative en créditant le compte 776 par le débit du compte 19, s'il applique la comptabilité M14.

Dans le second cas, il constate une différence positive en débitant le compte 676 par le crédit du compte 19, s'il applique la comptabilité M14.

De son côté, l'affectant reprend le bien en comptabilité pour sa valeur actuelle de la façon suivante :

- le compte d'immobilisation de l'affectant ne doit, en définitive, que retracer la valeur d'origine du bien augmenté de la valeur des travaux effectués par l'affectataire.

A cet effet, la rubrique intéressée du compte 21 est débitée pour la valeur brute du bien :

- par le crédit du compte 18 pour solde de ce compte ;
- par le crédit du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués par lui-même et par l'affectataire ;
- par le crédit du compte 1021 pour la différence entre le montant des travaux effectués par l'affectataire et le montant des amortissements qu'il a pratiqués ; si le montant des amortissements pratiqués par l'affectataire est supérieur au montant des travaux qu'il a pratiqués, cette différence est portée en débit du compte 1021.

- biens affectés à un organisme tiers doté de la personnalité morale.

Les dispositions exposées, ci-dessus, sont applicables en cas d'affectation à un organisme juridiquement autonome.

Toutefois, dans ce second cas, le bien affecté est inscrit au budget de l'affectant à l'un des comptes 243 à 248, et dans le budget de l'organisme affectataire, aux subdivisions de l'un des comptes 221 à 228.

La contrepartie nette des biens intégrés dans le budget de l'affectataire est inscrite au compte 229.

1.2.3.5. Mise en concession

La mise en concession emporte les mêmes effets que l'affectation. La collectivité concédante conserve la pleine propriété du bien, le concessionnaire ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci.

Chez le concédant, la mise en concession se traduit par un crédit à la subdivision intéressée du compte 21 et par un débit au compte 241 « Immobilisations mises en concession ou en affermage ».

La concession se distingue de l'affectation par le fait que cette dernière intervient entre une collectivité et l'un des ses démembrements (budget annexe, régie dotée de la seule autonomie financière) ou un établissement public, ou entre deux collectivités.

La concession est au contraire un contrat par lequel une collectivité confie à un tiers l'exploitation d'un service ou la construction d'un ouvrage public. Le concessionnaire est le plus souvent un tiers privé.

Un guide de 1975 préconisait un plan de compte spécifique aux entreprises concessionnaires, appuyé des schémas et commentaires afférents aux principales écritures.

Le Conseil National de la Comptabilité a depuis mis à l'étude un plan comptable des entreprises concessionnaires afin de remplacer le guide de 1975.

Une mise à jour de la présente instruction interviendra dès la parution de ce plan comptable.

1.2.3.6. Construction sur sol d'autrui

☞ *Dispositions générales*

Conformément à l'article 552 du code civil, « la propriété du sol emporte la propriété du dessus et du dessous » ; le propriétaire du sol est considéré comme propriétaire des constructions effectuées par son locataire.

Toutefois, selon la jurisprudence de la Cour de Cassation, l'accession n'a lieu, sauf stipulation contraire, qu'à l'expiration du contrat de bail. Ainsi, le locataire reste propriétaire des constructions qu'il a édifiées, tant que dure le bail ; il perd, en revanche, ce droit de propriété à l'expiration du bail lorsque joue la clause d'accession.

La règle édictée ci-dessus est simplement supplétive et les parties sont en droit de décider que l'accession du propriétaire du terrain joue dès l'édification des constructions.

☞ *Dispositions budgétaires et comptables*

Lorsque les effets de l'accession sont reportés à la fin du bail, seul le terrain figure à l'actif du bailleur pendant la durée du bail. Les adjonctions et aménagements réalisés par le locataire pendant la durée du bail sont également immobilisés à son actif au compte 214.

A l'expiration du bail, le locataire doit sortir de l'actif les immobilisations concernées, la différence entre la valeur nette comptable (compte 675) et le montant de l'indemnisation éventuelle (compte 775) étant portée au compte 19. Dans ces conditions, il est fortement recommandé aux collectivités qui construiraient sur le sol d'autrui de procéder à l'amortissement de ces biens.

Pour le propriétaire, la différence entre la valeur vénale du bien intégrée à son patrimoine et le montant de l'indemnisation éventuelle constitue un produit exceptionnel ou une subvention reçue.

Les constructions sur sol d'autrui ne doivent pas être confondues avec les installations générales, agencements et aménagements divers incorporés dans des bâtiments dont la collectivité est locataire et qui sont enregistrés au compte 2181.

2. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES : LES PRISES DE PARTICIPATION

Cette catégorie d'immobilisations est constituée par certaines créances et certains titres.

L'article L 2253-1 du C.G.C.T. pose l'interdiction, pour les collectivités locales, de participer au capital des sociétés commerciales et de tout autre organisme à but lucratif n'ayant pas pour objet d'exploiter les services communaux ou des activités d'intérêt général, sauf autorisation expresse par décret en Conseil d'Etat.

Toutefois, les communes peuvent détenir des prises de participation dans des sociétés d'économie mixte locales qui les associent à une ou plusieurs personnes privées et, éventuellement, à d'autres personnes publiques pour réaliser des opérations d'aménagement, de construction, pour exploiter des services publics à caractère industriel ou commercial, ou pour toute autre activité d'intérêt général, dans le cadre des compétences qui leur sont reconnues par la loi.

De plus, les collectivités locales peuvent librement participer au capital d'une S.I.C.A. (société d'intérêt collectif agricole).

Par ailleurs, la loi du 5 janvier 1988 ouvre aux collectivités territoriales une faculté supplémentaire en leur permettant de participer, seules ou avec d'autres tiers, au capital d'un établissement de crédit ayant pour objet exclusif de garantir des concours financiers accordés à des personnes morales de droit privé.

Enfin, certaines collectivités locales peuvent adhérer à des C.U.M.A. (coopérative d'utilisation de matériel agricole). Il s'agit de celles qui sont propriétaires d'un domaine agricole exploité en faire valoir direct.

La prise de participation traduit la remise d'une somme d'argent ou d'un bien en nature par la commune, en constitution ou en augmentation des capitaux d'un des organismes visés ci-dessus.

La commune devient alors soit actionnaire, soit participant de la société ou de l'établissement.

A ce titre, il lui est remis un titre de participation (action), à moins que ses droits soient seulement consignés dans les comptes de la société (parts et titres nominatifs).

Dans tous les cas, la commune a vocation à recueillir, d'une part, les intérêts du dividende de ses apports, et d'autre part, la part du capital de clôture proportionnelle à son apport en cas de dissolution de la société ou de l'établissement.

Les versements en numéraire relatifs à la prise de participation sont enregistrés en dépense budgétaire au compte 261 "titres de participation" ; s'il s'agit d'un apport en nature, le compte 261 est débité par crédit au compte d'immobilisation intéressé, par opération d'ordre budgétaire. Toutefois, les prises de participation au sein d'une S.I.C.A. et d'une C.U.M.A. sont enregistrées au compte 266 "Autres formes de participation".

Lorsqu'il apparaît que la société entre en cessation de paiement, la commune devrait prévoir l'inscription d'une provision pour dépréciation de ses immobilisations financières (dépense budgétaire au compte 6868 et recette budgétaire au compte 2961 ou 2966).

A la dissolution de la société, après reprise des provisions, la prise de participation est sortie de l'actif par dépense budgétaire au compte 675 et recette budgétaire au compte 26 pour sa valeur au bilan, le compte budgétaire 775 étant, le cas échéant, crédité du montant des fonds récupérés au titre de la prise de participation.

La différence sur réalisation est portée au débit ou au crédit du compte 19, par le crédit du compte 776 « Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat » ou 676 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement ».

Lorsqu'une provision pour dépréciation a été reprise au compte de résultat, la différence négative reprise à ce même compte de résultat (compte 776) est diminuée à due concurrence.

3. LES STOCKS DE TERRAINS (LOTISSEMENTS)

Les communes sont amenées à effectuer des opérations de viabilisation de terrains qui leur appartiennent ou qu'elles acquièrent à cet effet.

Ces biens, destinés à la vente, n'ont pas à être intégrés dans le patrimoine de la collectivité. Aussi les opérations correspondantes sont-elles décrites dans une comptabilité de stocks spécifique tenue selon le système de l'inventaire intermittent ou d'un inventaire permanent simplifié. L'obligation de tenir une comptabilité de stocks pour ces opérations est applicable à l'ensemble des communes.

Les opérations d'aménagement de terrains assujetties à la T.V.A. donnent lieu à ouverture d'un budget annexe. Par mesure de simplification, il peut être établi un seul budget annexe regroupant l'ensemble des opérations relatives à l'activité d'aménagement des terrains.

3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les éléments figurant en stocks doivent, quelle qu'en soit la nature, être évalués à leur coût de revient. Le coût de production des biens et services est déterminé par l'addition du coût d'acquisition des matières consommées pour leur production (terrain, travaux,), des charges directes de production et de la fraction des charges indirectes pouvant être rattachées à la production.

En ce qui concerne les frais financiers, seuls les frais constatés pendant la période de production et générés par des financements externes, peuvent être imputés au coût de production jusqu'à l'achèvement des travaux.

3.2. DISPOSITIF BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

3.2.1. Production des lotissements

3.2.1.1. Système de l'inventaire intermittent

En cours d'exercice, les dépenses afférentes à l'opération d'aménagement font l'objet de mandats émis aux comptes de charges par nature concernés : comptes 6015 pour le terrain, 6045 pour les études, 605 pour les travaux de voirie et réseaux divers (V.R.D.), 608 pour les frais annexes (assurance, affichage) et 6611 pour les intérêts de l'emprunt éventuellement contracté pour financer l'opération.

En fin d'exercice, le montant des charges d'intérêts porté en cours d'année au compte 6611 et incorporé au coût de production est porté au débit du compte 608 par le compte 796 « Transferts de charges financières » ; les éléments constitutifs du coût de production sont portés aux comptes de stocks appropriés ; le compte 335 « Travaux en cours » est alors débité par le crédit du compte 7133 « Variation des en-cours de production de biens » du montant des lotissements en cours d'aménagement.

Lorsqu'à la fin de l'exercice durant lequel le terrain a été acquis les travaux n'ont pas débuté, le compte 315 « Terrains à aménager » est débité par le crédit du compte 60315 « Variations des stocks de terrains à aménager ».

Pendant la durée des travaux, le compte 33 est, en fin d'exercice, crédité par le débit du compte 7133 du montant du stock initial et débité par le crédit du compte 7133 du montant du stock final.

Lors de l'achèvement des travaux, le compte 335 est crédité par le débit du compte 7133 (annulation du montant des en-cours) et le compte 3555 « Terrains aménagés » est débité par le crédit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés » du montant des lotissements.

Parallèlement, les ventes sont constatées au crédit du compte 7015 « Ventes de terrains aménagés » par le débit du compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés stockés ».

Périodiquement et au plus tard en fin d'exercice, le compte 3555 « Terrains aménagés » est crédité par le débit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés » des terrains vendus.

Ces dernières opérations sont des opérations d'ordre budgétaires donnant lieu à émission de titres et de mandats.

3.2.1.2. Système de l'inventaire permanent simplifié

Un système d'inventaire permanent simplifié peut également être utilisé ; dans ce cas, les acquisitions sont directement enregistrées au compte 315 « Terrains à aménager » et aux subdivisions intéressées du compte 335 « Travaux en cours », par le crédit du compte de tiers concerné. Périodiquement et au moins une fois l'an, en fin d'exercice, les comptes de charges : 6015 « Terrains à aménager », 6045 « Achats d'études et de prestations de services - terrains à aménager », 605 « Travaux », 608 « Frais accessoires sur terrains en cours d'aménagement » sont débités par le crédit du compte 7133 « Variation des encours de production de biens ».

A l'achèvement des travaux, le compte 335 est crédité par le débit du compte 7133 (annulation du montant des en-cours) et le compte 3555 « Terrains aménagés » est débité par le crédit du compte 7135 « Variation de stocks de terrains aménagés ».

Parallèlement, les ventes sont constatées au crédit du compte 7015 « Ventes de terrains aménagés », par le crédit du compte 412 « Acquéreurs de terrains aménagés ».

Périodiquement et au plus tard en fin d'exercice, le compte 3555 « Terrains aménagés » est crédité par le débit du compte 71355 « Variation des stocks de terrains aménagés ».

3.2.2. Transferts entre le budget principal et le budget annexe

Lorsque le terrain à aménager figure à l'actif de la commune, l'affectation de ce terrain à l'opération d'aménagement s'analyse comme une cession du budget principal au budget annexe, pour un montant égal à la valeur vénale du terrain.

Dans le budget principal, le compte 675 « Valeurs comptables des immobilisations cédées » est débité par le crédit du compte 211 du montant de la valeur comptable du terrain.

Le compte 775 « Produits de cession des immobilisations » est crédité par le débit du compte 45 « Compte de rattachement » du prix de la cession. La plus ou moins value est supportée par le budget principal de la commune dans les conditions normales afférentes aux cessions d'immobilisations.

Dans le budget annexe, le compte 6015 (stock intermittent) ou 315 (stock permanent simplifié), est débité d'un même montant par le crédit du compte 45.

Les avances éventuelles du budget principal au budget annexe sont comptabilisées au compte 2763 (budget principal) et au compte 1687 dans le budget annexe.

Les subventions et participations versées en vue d'une diminution du prix de vente des lots sont enregistrées au compte 774.

4. OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT RÉALISÉES POUR LE COMPTE DE TIERS

Les opérations d'investissement effectuées pour le compte de tiers se rapportent généralement à des immobilisations n'appartenant pas à la collectivité qui réalise les travaux (le mandataire).

Ce dernier agit, soit dans le cadre d'un mandat conformément aux dispositions de la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 relative à la maîtrise d'ouvrage publique et à ses rapports avec la maîtrise d'oeuvre privée, soit aux lieu et place d'un tiers défaillant.

Par exception au principe posé au premier alinéa ci-dessus, les travaux réalisés par une commune sur les lycées et collèges continuant à lui appartenir, mais mis à disposition de la région ou du département à la suite du transfert de compétence, sont également considérés comme des opérations sous mandat et imputés au compte 45 (Cf. le paragraphe 1.2.3.3. « Mise à disposition » du présent chapitre).

Ces opérations sont retracées aux chapitres 915 à 917 dans le cas d'un vote par *fonction* et aux chapitres 454 et 456 à 458 complété par le numéro de l'opération dans le cas d'un vote par *nature*.

L'ordonnateur tient un état par mandat reçu pour suivre la nature des dépenses et des recettes concernant l'opération.

Lorsque les travaux sont achevés, les comptes 45....1 et 45....2 doivent normalement présenter un solde égal. Si les recettes sont inférieures aux dépenses, la différence s'analyse comme une subvention en nature de la collectivité mandataire à la collectivité mandante (émission d'un mandat ou d'un titre au compte 45..2 pour solde de ce compte).

Les comptes 45..1 et 45..2 présentant après cette régularisation un montant égal, le comptable du mandataire procède à la clôture des comptes 45...1 et 45....2 en les soldant l'un par l'autre.

L'état visé ci-dessus et signé par l'ordonnateur et par le comptable est transmis à la collectivité mandante et à son comptable.

Au vu de cet état, le comptable du mandant intègre les travaux et les financements externes.

Lorsque le mandataire a mobilisé en son nom un emprunt pour l'opération et que le mandant s'est engagé à rembourser cet emprunt, il impute la dette au compte 16 dans les conditions habituelles puisqu'il est le débiteur du prêteur et il constate en même temps l'affectation de l'emprunt à l'opération sous mandat par une recette au compte 4582 en contrepartie d'une dépense au compte 2767 « Créances sur des collectivités publiques ». Avant chaque échéance de l'annuité de l'emprunt due par le mandataire, ce dernier émet à l'encontre du mandant un titre de recette au compte 2767 pour la partie correspondant au remboursement en capital et au compte 768 « Autres produits financiers » pour les intérêts.

Les opérations réalisées sur les lycées et collèges à la demande des régions et des départements, sont suivies, dans les mêmes conditions, aux comptes 45611 et 45612 pour les établissements mis à la disposition de la région et aux comptes 45621 et 45622 pour les établissements mis à la disposition du département.

Les travaux, effectués d'office pour le compte de tiers (exemple de l'immeuble menaçant de ruine), sont suivis au compte 454.

CHAPITRE 4

OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Ce sont des opérations qui ne se traduisent, ni par un encaissement, ni par un décaissement, mais qui ont généralement une incidence budgétaire. Certaines d'entre elles modifient l'équilibre global ou l'équilibre par section du budget. D'autres, au contraire, sont sans incidence sur cet équilibre, soit parce qu'elles se traduisent par des mouvements à l'intérieur d'une même section, soit encore parce qu'il s'agit d'opérations de simple régularisation comptable qui sont enregistrées dans la seule comptabilité générale tenue par le receveur municipal. Il s'agit, dans ce dernier cas, d'opérations d'ordre non budgétaires qui ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats mais qui sont toutefois, dans certains cas, initiées par l'ordonnateur (Cf. titre 4, chapitre 2, § 6.2.2 du présent Tome).

Lorsque les opérations de fin d'exercice sont des opérations budgétaires, les crédits de dépenses nécessaires à leur enregistrement et/ou les prévisions de recettes sont, normalement, inscrits au budget primitif, les éventuels ajustements figurant dans une décision modificative.

Les principales opérations à constater en fin d'exercice, sont développées ci-après. Toutefois, certaines d'entre elles comme le rattachement des charges et des produits, l'amortissement et le provisionnement (autre que le provisionnement pour remboursement différé de la dette) ne concernent obligatoirement que les communes de 3 500 habitants et plus et leurs établissements.

1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET PRODUITS

Les opérations de régularisation des charges et des produits sont destinées :

- à intégrer dans le résultat de fonctionnement d'un exercice, les charges et les produits qui le concernent ;
- à extraire des composantes de ce résultat les charges et les produits qui ne le concernent pas ;
- à neutraliser l'incidence de certaines charges comptabilisées dans l'exercice dont la nature ou le montant permet à la collectivité de les répartir sur plusieurs exercices.

1.1. RATTACHEMENT DES CHARGES ET PRODUITS

1.1.1. Principes

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent est effectué en application du principe d'indépendance des exercices. Il vise à faire apparaître dans le résultat d'un exercice donné les charges et les produits qui s'y rapportent, et ceux là seulement.

La procédure de rattachement consiste à intégrer dans le résultat annuel toutes les charges correspondant à des services faits et tous les produits correspondant à des droits acquis au cours de l'exercice considéré qui n'ont pu être comptabilisés en raison, notamment pour les dépenses, de la non réception par l'ordonnateur de la pièce justificative.

Le rattachement ne vise que la seule section de fonctionnement afin de dégager le résultat comptable de l'exercice. En revanche, il ne concerne pas la section d'investissement qui peut faire apparaître des restes à réaliser, correspondant aux dépenses d'investissement engagées non mandatées et aux recettes d'investissement certaines à réaliser.

La procédure de rattachement des charges et des produits n'est obligatoirement applicable qu'aux communes de 3 500 habitants et plus, à leur centre communal d'action sociale, à leur caisse des écoles et aux établissements publics de coopération intercommunale dont la population totale est égale ou supérieure à 3 500 habitants. Toutefois, les collectivités dont la population est inférieure à ce seuil ont la faculté de procéder au rattachement de leurs charges et produits.

Le principe énoncé ci-dessus peut faire l'objet d'aménagements lorsque les charges et les produits à rattacher ne sont pas susceptibles d'avoir une incidence significative sur le résultat de l'exercice ; toutefois, il importe de conserver chaque année, une procédure identique pour ne pas nuire à la lisibilité des comptes.

Par ailleurs, le rattachement de certaines charges et de certains produits est soumis à des règles spécifiques. Ainsi en est-il :

- des contingents d'incendie et d'aide sociale dont les conditions d'appel varient d'un département à l'autre. Seuls, dans l'attente de la publication de l'instruction M52 sur les départements, font l'objet d'un rattachement les contingents pour lesquels, de manière exceptionnelle, aucune demande de versement d'acompte ou du solde n'aurait été reçue au titre d'un exercice ;
- des subventions à verser assorties d'une condition suspensive qui n'ont à être rattachées que si la justification de la réalisation de la condition a été produite à la partie versante avant le 31 janvier N+ 1 ;
- des produits afférents aux impôts, taxes et dotations qui ne sont normalement pas rattachés sauf si au cours d'un exercice, les conditions habituelles de versement ont été modifiées.

Enfin, le rattachement des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits au budget.

1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable

À la clôture de l'exercice, les produits à recevoir ou les charges à payer, déterminées pour ces dernières à partir de la comptabilité d'engagement, sont enregistrés en classe 7 ou 6, par le débit ou le crédit du compte de rattachement concerné.

Au cours de l'exercice suivant, le compte de rattachement est régularisé lors de la mise en paiement ou lors de la mise en recouvrement. Il est également possible « d'extourner » (ou de contrepasser) l'ensemble des comptes initialement mouvementés lors de la réouverture des comptes, cette procédure consistant à passer une écriture inverse à celle qui avait été comptabilisée lors du rattachement.

☞ *Dans le premier cas* de la régularisation du compte de rattachement (à l'exception des intérêts courus non échus (voir § 1.1.3.2)), un ordre de paiement (ou un ordre de recette) est établi par l'ordonnateur lors de la mise en paiement (ou en recouvrement) sur le compte de charges à payer (ou de produits à recevoir) mouvementé à la clôture de l'exercice précédent ; les éventuelles différences sur rattachement sont enregistrées selon le cas en classe 6 ou 7 et à l'article budgétaire concerné.

☞ *Dans le second cas* (procédure de contrepassement ou d'extourne), et à l'exception des Intérêts Courus Non Echus (I.C.N.E.), les comptes de classe 6 sont crédités, par le débit des comptes de charges à rattacher, et les comptes de classe 7 débités, par le crédit des comptes de produits à recevoir.

Au plan budgétaire, les crédits nécessaires à l'enregistrement des charges ayant déjà été consommés lors du rattachement, l'opération de contrepassement s'analyse comme une neutralisation anticipée de la charge résultant de la mise en paiement des mandats lors de la réception des pièces justificatives de la dépense. Dans ces conditions, seuls doivent être inscrits au budget de l'exercice N + 1 au titre des dépenses rattachées à l'exercice précédent, les crédits nécessaires à l'enregistrement de la différence entre le montant de la dépense et le montant du rattachement.

Pour les produits, il s'agit également d'une neutralisation anticipée de recettes mises en recouvrement alors que les produits correspondants ont déjà été pris en compte budgétairement et comptablement. Dans ce cas, également, seule la différence entre le montant du rattachement et le montant de la recette effectivement mise en recouvrement figure au budget.

Cette neutralisation est formalisée par un mandat d'annulation ou un titre d'annulation émis sur chaque article budgétaire concerné, selon les modalités prévues au titre 3, chapitre 1 (§ 5.1.1.) et chapitre 2 (§ 5.2.2.). Lorsque le budget est voté par nature, le mandat ou le titre d'annulation rappelle la codification fonctionnelle.

S'agissant des Intérêts Courus Non Echus, l'écriture de contrepassation est une écriture d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif en dépenses au compte 16882, et en recettes, au compte 6611 (cf. § 1.1.3.2.).

Les communes peuvent *librement* choisir le dispositif qu'elles entendent utiliser ; toutefois, les changements de méthode doivent demeurer exceptionnels et être uniquement motivés par un souci de meilleure efficacité administrative.

En 1999, la commune peut opter pour l'une ou l'autre des deux méthodes de rattachement.

A compter de l'exercice 2000, une seule méthode de rattachement des charges et produits à l'exercice, la méthode de contrepassation, sera conservée.

Quelle que soit la procédure retenue (contrepassation ou régularisation du compte) au cours de l'exercice suivant celui du rattachement, la procédure à suivre au 31 décembre de l'exercice pour le rattachement proprement dit est toujours identique et conforme au premier alinéa du présent paragraphe.

Le rattachement des produits et des charges à l'exercice apparaît au budget, dans les crédits de l'exercice et au compte administratif dans les réalisations de l'exercice.

En revanche, dans la procédure de régularisation du compte de rattachement, l'exécution des opérations de rattachement au cours de l'exercice suivant n'est jamais retracée au budget et au compte administratif. Seules figurent dans ces documents les éventuelles différences entre le rattachement et les mises en paiement ou en recouvrement.

Lorsque la commune opte pour la procédure de contrepassation, ne doivent figurer au compte administratif que le solde des comptes de charges, c'est-à-dire le montant total des mandatements, après déduction des contrepassations et annulations et le solde des comptes de produits, c'est-à-dire le montant total des titres émis, après déduction des contrepassations et des annulations. Par contre, le compte de gestion indique le montant des émissions brutes, le montant des annulations et le montant des émissions nettes (voir titre 4, chapitre 2 du présent Tome).

En fin d'exercice, les comptes de charges ne peuvent présenter un solde créditeur, ni les comptes de produits, un solde débiteur.

Si le montant contrepassé n'a pas été suivi d'un paiement ou d'un encaissement au cours de l'exercice suivant, il y a lieu de procéder à un nouveau rattachement.

Un état des produits et des charges rattachés à l'exercice précédent, établi et émargé par l'ordonnateur, des mises en recouvrement et des mises en paiement intervenues durant l'exercice est transmis au comptable qui le joint à son compte de gestion.

1.1.3. Charges à payer

1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus)

☞ *Rattachement des charges à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour un mandatement collectif.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, les dépenses de fonctionnement régulièrement engagées mais non mandatées et correspondant à un service fait avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un mandat récapitulatif sur les comptes de classe 6 intéressés. En cas de vote par nature, la codification fonctionnelle est indiquée dans les conditions prévues au titre 3, chapitre 2, paragraphe 2.3.6 du présent Tome.

Chaque mandat, établi au nom du receveur municipal, est accompagné d'un état des dépenses engagées non mandatées indiquant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la dépense, la date du service fait, le montant du rattachement et la désignation du créancier.

A réception des mandats qui lui sont adressés par l'ordonnateur, le comptable, après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable, les enregistre dans sa comptabilité budgétaire et débite, dans la comptabilité générale de la collectivité, le compte par nature de la classe 6 par le crédit de l'un des comptes 408, 4386, 4482, 4486 ou 4686.

☞ *Règlement des dépenses au cours de l'exercice suivant (N + 1)*

- procédure de régularisation du compte de rattachement lors de la mise en paiement (1ère méthode)

Cette procédure permet de payer les dépenses sur le compte de régularisation à concurrence de son solde créditeur qui représente la contrepartie des dépenses rattachées à la clôture de l'exercice précédent.

Lors de la réception des factures ou mémoires, l'ordonnateur émet un ordre de paiement comme pour une émission de mandat, appuyé des formules de règlement et des pièces justificatives nécessaires au paiement. Cet ordre de paiement comporte les références du mandat de rattachement.

Après contrôle, le comptable prend en charge les ordres de paiement au débit des comptes de charges à payer correspondants, par le crédit du compte de fournisseur ou de créancier concerné.

Lorsque le montant de la dépense à régler excède le montant de la dépense rattachée, l'ordonnateur émet, pour la différence, un mandat complémentaire à imputer au compte de classe 6 de l'exercice courant concerné.

Lorsque le montant de la dépense à régler est inférieur à celui de la dépense rattachée, l'ordonnateur émet, pour la différence, un mandat de réduction au compte de classe 6 de l'exercice courant concerné.

Les comptes de charges à payer (408, 4286, 4386, 4482, 4486 ou 4686) ouverts au titre d'un exercice sont apurés à la fin de cet exercice. Si un solde créditeur subsiste, le comptable demande à l'ordonnateur d'établir un mandat de réduction sur le compte qui avait supporté le rattachement de la charge. Au vu de ce mandat de réduction, le comptable débite le compte de rattachement (compte 4...8) par le crédit du compte de classe 6 concerné. Parallèlement, un recensement des charges non régularisées est établi qui donne lieu, le cas échéant, à un nouveau rattachement.

Si, exceptionnellement, le compte de classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

- procédure de la contrepassation (2ème méthode)

Au début de l'exercice, l'ordonnateur transmet au comptable un *mandat d'annulation* établi sur chaque article budgétaire et chaque compte de classe 6 mouvementés à la clôture de l'exercice précédent, pour le montant des charges qui avaient été rattachées ; ce mandat d'annulation est appuyé d'une copie de l'état produit lors du rattachement et rappelle, en cas de vote par nature, la codification fonctionnelle.

Le receveur enregistre l'annulation dans sa comptabilité budgétaire. Dans la comptabilité générale, les comptes de classe 6 sont crédités par le débit du compte de rattachement initialement mouvementé.

A réception des factures ou mémoires, les mandats de paiement se rapportant aux charges rattachées à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives faisant apparaître la date du service fait, sont émis et pris en charge dans les conditions habituelles.

Les charges sur exercice précédent n'ayant pas donné lieu à mise en paiement à la clôture de l'exercice font l'objet d'un nouveau rattachement : le compte de classe 6 crédité en début d'exercice lors de la contrepassation est débité par le crédit du compte de charges à rattacher.

Si, exceptionnellement, le compte de classe 6 présentait un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » (opération d'ordre budgétaire).

1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer

Les fruits civils s'acquérant jour par jour (article 586 du code civil), les opérations de rattachement des charges doivent faire ressortir les Intérêts Courus Non Echus (I.C.N.E.) qui sont rattachés aux dettes dont ils proviennent.

Seuls les intérêts des emprunts conclus après la mise en place de l'instruction M14 sont obligatoirement concernés par la procédure.

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus donne lieu à émission d'un mandat récapitulatif (cf. 1.1.3.1) imputé à l'article budgétaire et à la subdivision intéressée du compte 661 « Charges d'intérêts ». Parallèlement, un titre récapitulatif appuyé d'un état éventuellement établi par l'organisme prêteur et faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus, est émis sur l'article budgétaire concerné et sur le compte 1688 « Intérêts courus », à la subdivision 16881 si la collectivité utilise la première méthode de paiement et à la subdivision 16882 si elle utilise la seconde.

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, le receveur municipal enregistre le mandat et le titre dans sa comptabilité budgétaire et débite dans la comptabilité générale le compte 661 par le crédit du compte 1688.

Le rattachement des I.C.N.E. à l'exercice est un élément de la sincérité du budget. Il est inscrit au budget primitif de l'exercice, complété le cas échéant par décision modificative en cours d'exercice.

☞ *Règlement des dépenses au cours de l'exercice N + 1*

- procédure de la régularisation du compte de rattachement lors de la mise en paiement (1ère méthode)

A l'échéance, l'ordonnateur émet un mandat de paiement sur le compte 16881, pour la part se rapportant aux intérêts rattachés, et sur le compte 661, pour la part des intérêts courus échus dans l'exercice.

Lorsque le montant de la dépense à régler excède la dépense rattachée, un mandat complémentaire est émis pour la différence sur le compte 661.

Lorsque le montant de la dépense à régler est inférieur à celui de la dépense rattachée, un mandat est émis pour la différence sur le compte 16881 et un titre de recettes, sur le compte 661.

- procédure de la contrepassation (2ème méthode)

La procédure utilisée est identique à celle qui a été exposée ci-dessus pour les autres charges. Toutefois, les intérêts rattachés à un exercice, mais non échus au cours de l'exercice suivant, ne donnent pas lieu à contrepassation ; ils demeurent inscrits au compte 16882 jusqu'à l'année de leur paiement.

Un mandat et un titre de recettes sont émis sur les articles budgétaires de recettes et de dépenses mouvementés à la clôture de l'exercice précédent.

Au vu du mandat imputé au compte 16882 et du titre de recettes sur le compte 661, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable débite le compte 16882 par le crédit du compte 661. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire inscrite au budget primitif.

A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 661.

1.1.4. Produits à recevoir

1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus)

☞ *Rattachement des produits à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour les titres collectifs. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les recettes de fonctionnement non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un titre récapitulatif. Dans le cas d'un vote par nature, la référence à la codification fonctionnelle est indiquée selon les modalités indiquées au titre 3, chapitre 1, § 2.3.1 du présent Tome.

Chaque titre, établi au nom du receveur municipal, est accompagné d'un état des recettes à rattacher comportant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque opération, la nature de la recette, la date des droits acquis, le montant du rattachement et la désignation du débiteur.

Au vu des titres qui lui sont adressés par l'ordonnateur dans les conditions habituelles, le comptable crédite le compte par nature intéressé de classe 7 par le débit de l'un des comptes 4181, 4182, 4387, 4487 ou 4687.

☞ *Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant (N + 1)*

- procédure de régularisation du compte de rattachement lors de la mise en recouvrement (1ère méthode)

Lors de la mise en recouvrement, l'ordonnateur émet un ordre de recettes comme pour une émission de titres de recettes.

Après contrôles, le comptable prend en charge les ordres de recettes au crédit des comptes de produits à recevoir par le débit des comptes de débiteurs concernés.

Lorsque le montant de la recette à mettre en recouvrement excède celui de la recette rattachée, l'ordonnateur émet pour la différence un titre complémentaire sur le même article budgétaire que le principal et sur le compte de classe 7 intéressé.

Lorsque le montant de la recette à mettre en recouvrement est inférieur à celui de la recette rattachée, l'ordonnateur émet pour la différence, un titre de réduction sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 concernés.

- procédure de la contrepassation (2ème méthode)

Un titre d'annulation appuyé d'un double de l'état de rattachement produit à la clôture de l'exercice précédent est établi sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 mouvementés à la clôture de cet exercice.

Le titre d'annulation est transmis par l'ordonnateur au comptable qui l'enregistre dans la comptabilité budgétaire. Dans la comptabilité générale, le compte de rattachement est crédité par le débit des comptes de classe 7.

Les titres de recettes se rapportant aux produits rattachés à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives, sont émis et traités dans les conditions habituelles.

1.1.4.2. Intérêts courus non échus (I.C.N.E.) à recevoir

☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à émission d'un titre imputé à l'article budgétaire concerné et à la subdivision intéressée du compte 76 « Produits financiers ». Parallèlement, un mandat est émis au compte 2768 « Intérêts courus ».

Au vu de ce titre et de ce mandat, le comptable crédite la subdivision intéressée du compte 76 par le débit du compte 2768.

☞ *Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant*

- procédure de régularisation du compte de rattachement à l'échéance (1ère méthode)

A l'échéance, l'ordonnateur émet un titre de recettes sur le compte 2768, pour la part se rapportant aux intérêts rattachés, et à la subdivision intéressée du compte 76, pour la part des intérêts échus dans l'exercice.

Lorsque le montant de la recette à encaisser excède celui de la recette rattachée, un titre est émis pour la différence à l'article budgétaire et à la subdivision intéressée du compte 76.

Lorsque le montant de la recette à encaisser est inférieur à celui de la recette rattachée, un titre est émis pour la différence au compte 2768 et un titre d'annulation à la subdivision intéressée du compte 76.

- procédure de contrepassation (2ème méthode)

A la réouverture des comptes, un mandat de dépenses et un titre de recettes imputé aux articles budgétaires initialement mouvementés sont émis par l'ordonnateur respectivement sur le compte 76 et sur le compte 2768. Le comptable débite la subdivision intéressée du compte 76 et crédite le compte 2768.

A l'échéance, la totalité des intérêts s'impute à la subdivision intéressée du compte 76.

1.2. CHARGES ET PRODUITS CONSTATÉS D'AVANCE

Parallèlement au rattachement des charges et des produits tel qu'il vient d'être décrit sont exclus du résultat annuel les charges et les produits constatés d'avance qui ont donné lieu à émission d'un mandat de paiement ou d'un titre de recettes mais qui se rapportent partiellement ou totalement à l'exercice suivant.

1.2.1. Charges constatées d'avance

A la clôture de l'exercice, les charges constatées d'avance donnent lieu à émission d'un mandat d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et sur le compte de classe 6 initialement mouvementés. Dans la comptabilité du receveur municipal, le compte de classe 6 est crédité par débit du compte 486 « Charges constatées d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur établit un nouveau mandat correspondant à la dépense se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce mandat, le comptable débite le compte de classe 6 concerné par le crédit du compte 486.

1.2.2. Produits constatés d'avance

Les produits comptabilisés d'avance sont traités de façon identique mais en sens inverse.

A la clôture de l'exercice, ils donnent lieu à un titre d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 initialement mouvementés. Dans la comptabilité du receveur municipal, le compte de classe 7 est débité par crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Au début de l'exercice suivant, l'ordonnateur émet un nouveau titre de recettes correspondant à la recette se rapportant à l'exercice N + 1.

Au vu de ce titre, le comptable crédite le compte de classe 7 concerné par le débit du compte 487.

1.3. RÉPARTITION DE CERTAINES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES

La décision de l'assemblée délibérante d'étaler une charge sur plusieurs exercices dans les conditions prévues au Tome I, titre 1, chapitre 2, § 4 de la présente instruction (voir commentaires du compte 481) suppose que les crédits nécessaires à l'étalement soient prévus au budget. A la clôture de l'exercice, l'étalement donne lieu à émission d'un mandat, à la section d'investissement, à la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir » et d'un titre de recettes en fonctionnement, à l'une des subdivisions du compte 79 « Transferts de charges » (opération d'ordre budgétaire).

Ces mandats sont appuyés d'un état énonçant les charges de fonctionnement qu'il a été décidé d'étaler ainsi que la durée de cet étalement.

Corrélativement, un mandat et un titre de recettes sont respectivement émis sur les subdivisions intéressées des comptes 681 et 481 pour constater l'amortissement des charges à répartir sur plusieurs exercices.

Le mandat est accompagné d'un état indiquant la charge à amortir, la durée d'amortissement, les amortissements antérieurs, l'annuité d'amortissement de l'exercice et le montant restant à amortir.

Un état, annexé aux documents budgétaires (budget et compte administratif) détaille, en outre, la nature et le montant de la charge à étaler, la date de la délibération prise par l'assemblée, la durée retenue pour l'étalement dans les limites fixées par la présente instruction et le montant de l'amortissement de l'exercice.

2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

2.1. DISPOSITIONS APPLICABLES AU SUIVI DES IMMOBILISATIONS

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification, et au receveur municipal chargé de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan.

Les dispositions ci-après concernent tant les immobilisations dont la collectivité est propriétaire, que celles dont elle est affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition.

La circulaire interministérielle n°NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 décrit les modalités pratiques du recensement et du suivi des immobilisations tant à l'inventaire de l'ordonnateur qu'à l'état de l'actif du receveur municipal.

2.1.1. Attribution d'un numéro d'inventaire

Lors de l'acquisition d'une immobilisation, un numéro d'inventaire lui est attribué par l'ordonnateur ; ce numéro est rappelé à chaque mouvement patrimonial affectant l'immobilisation en cause, y compris la constatation des amortissements et, le cas échéant, les provisions pour dépréciation d'éléments d'actif.

2.1.1.1. Biens individualisables

Chaque bien individualisable, tels les bâtiments, les installations, agencements et aménagements, les véhicules ainsi que certains mobiliers et matériels, est affecté d'un numéro d'inventaire spécifique.

Par extension, les immobilisations incorporelles (brevets, licences, ...) et les immobilisations financières (titre de participation, titre immobilisé, prêt ...) sont également affectées d'un numéro d'inventaire spécifique.

2.1.1.2. Biens acquis par lot

Pour les biens acquis par lot, un seul numéro d'inventaire est attribué pour le lot.

Un lot est défini comme une catégorie homogène de biens :

- dont le suivi individualisé ne présente pas d'intérêt,
- ayant, à la fois, une même durée d'amortissement et une même imputation comptable,
- acquis par le biais d'une commande unique (y compris faisant l'objet de plusieurs factures sous un même mandat).

S'il existe des lots comprenant des biens de même nature et répertoriés sous des numéros d'inventaire différents, la sortie de ces biens de l'inventaire et du fichier des immobilisations s'effectue soit selon la méthode dite du « premier entré, premier sorti », soit selon la méthode dite du coût moyen pondéré.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 définit la procédure de suivi à l'inventaire et à l'état de l'actif des biens acquis par lot et précise notamment les modalités de calcul en cas de cession partielle.

2.1.1.3. Biens de faible valeur

Les biens de faible valeur (c'est-à-dire ceux d'un montant unitaire inférieur à un seuil fixé par l'assemblée délibérante en application des dispositions du 5ème alinéa du 3° de l'article R 221-10 du code des communes), *de même nature et acquis au cours d'un même exercice*, sont amortis sur un an et peuvent être affectés d'un même numéro d'inventaire. Par mesure de simplification et sauf décision contraire de l'ordonnateur, ces biens sont sortis de l'actif dès qu'ils ont été intégralement amortis, c'est-à-dire au 31 décembre de l'année qui suit celle de leur acquisition.

2.1.1.4. Fonds documentaires

Les acquisitions de livres, d'encyclopédies, de disques et de cassettes qui constituent un fonds documentaire lors de la création d'une bibliothèque ou de son extension et qui peuvent, de ce fait, être considérées comme une opération d'investissement au même titre que les autres équipements nécessaires au fonctionnement de la bibliothèque, sont traitées comme les lots et consignés sous un seul numéro d'inventaire.

De telles immobilisations corporelles constamment renouvelées et dont la valeur globale est d'importance secondaire, peuvent être conservées à l'actif pour une quantité et une valeur fixe si leur quantité, leur valeur et leur composition ne varient pas sensiblement. *Ces immobilisations ne font pas l'objet d'amortissement sous réserve que les dépenses relatives à leur renouvellement soient imputées à la section de fonctionnement du budget.*

2.1.2. Travaux en cours

Les travaux en cours sont affectés d'un numéro d'identification en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine de la commune. Il est recommandé, aux ordonnateurs de reprendre, comme numéro d'inventaire, après l'achèvement des travaux, le numéro d'identification précédemment attribué.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 précise les modalités de suivi à l'inventaire des travaux en cours.

2.1.3. Transmission des informations relatives aux mouvements patrimoniaux

Les informations relatives aux entrées et aux sorties de biens du patrimoine (cession, destruction, réforme, affectation, mise à disposition, etc.) sont régulièrement transmises par l'ordonnateur au comptable selon une périodicité telle qu'elle leur permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires, et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données qu'ils détiennent sur le patrimoine communal. Cette périodicité est librement déterminée par l'ordonnateur et peut être conjointement établie avec le comptable.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997 préconise des échanges d'informations patrimoniales infra-annuelles, voire au fur et à mesure des acquisitions et des cessions d'immobilisations, entre l'ordonnateur et le receveur municipal.

Cette transmission d'informations patrimoniales peut s'effectuer soit informatiquement (utilisation du protocole Indigo Inventaire), soit sur la base d'un support papier.

En tout état de cause un *état récapitulatif des entrées et des sorties d'immobilisation* est établi en fin d'exercice par toutes les collectivités.

Cet état récapitulatif des entrées et des sorties d'immobilisations, accompagné d'un état annexe des amortissements et/ou des provisions constatés, doit reprendre, dans l'ordre croissant des comptes du plan de comptes par nature, l'ensemble des informations patrimoniales contenues dans les fiches individuelles décrites ci-après.

En effet, et uniquement pour les collectivités non informatisées n'utilisant pas le protocole INDIGO-INVENTAIRE, cet état récapitulatif peut être composé d'une série de fiches individuelles relatives aux entrées, aux sorties et aux amortissements et provisions constatés en fin d'exercice.

Pour des raisons pratiques de recensement à l'inventaire de l'ordonnateur et d'intégration à l'état de l'actif du receveur municipal, il est vivement conseillé aux collectivités non informatisées de joindre aux mandats et aux titres de recettes, ces fiches individuelles relatives aux entrées et aux sorties d'immobilisations.

Il convient de souligner que ces fiches ne sont pas des pièces justificatives de la dépense (ou de la recette) à produire obligatoirement aux mandats de paiement et aux titres de recettes.

Ces fiches font apparaître pour chaque bien, ou pour chaque lot :

☞ *pour les entrées :*

- l'exercice budgétaire d'acquisition ;
- le numéro d'inventaire ;
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation ;
- la date d'acquisition ou d'entrée du bien dans le patrimoine ;
- le type de bien ;
- le compte par nature utilisé ;
- le cas échéant, le compte d'imputation définitive pour les travaux en cours ;
- s'il s'agit d'un faisant l'objet d'un amortissement, le type d'amortissement (linéaire ou autres) et la durée d'amortissement ;
- le numéro de bordereau, le numéro de mandat et éventuellement le numéro d'ordre ;
- le montant de l'acquisition ou valeur d'origine de l'immobilisation.

A titre indicatif, un modèle de fiche pour les immobilisations acquises à compter du 1er janvier 1997 et reprenant les informations patrimoniales à transmettre au receveur municipal est joint en annexe n° 14 de la circulaire interministérielle n°NOR/INT/B/97/00186 du 7 novembre 1997.

☞ *pour les sorties :*

- l'exercice budgétaire de sortie de l'immobilisation ;
- le numéro d'inventaire ;
- le compte par nature ;
- le numéro du bordereau, le numéro du titre (et éventuellement le numéro d'ordre) émis sur la subdivision intéressée du compte de la classe 2 pour la valeur nette comptable de l'immobilisation ;
- la date de cession ou de sortie du bien du patrimoine ;
- les renseignements divers relatifs à l'immobilisation ;
- la valeur nette comptable de l'immobilisation sortie du patrimoine de la collectivité ;
- le prix de cession de l'immobilisation enregistré au compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations », en cas de cession à titre onéreux. Cette information est à transmettre uniquement sur les états papiers et ne fait l'objet d'aucun traitement pour l'intégration à l'état de l'actif : cette information n'a donc pas à être transmise par voie informatique, via le protocole INDIGO-INVENTAIRE.

A titre indicatif, un modèle de fiche pour ces sorties d'immobilisations du patrimoine de la collectivité et reprenant les informations patrimoniales à transmettre au receveur municipal est joint en annexe 15 de la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186 du 7 novembre 1997.

☞ *pour les amortissements et/ou des provisions constatés sur immobilisations acquises à compter du 1er janvier 1997 :*

- l'exercice budgétaire de constatation des amortissements et/ou des provisions pour dépréciation d'immobilisation ;
- le même numéro d'inventaire que celui initialement attribué à l'immobilisation amortie et/ou provisionnée ;
- le compte par nature ;
- le numéro de bordereau de titres (éventuellement de mandats), le numéro de titres (éventuellement de mandats), et le cas échéant le numéro d'ordre, émis à la subdivision concernée des comptes 28 et 29 ;
- le montant de l'amortissement et/ou du provisionnement constatés au cours de l'exercice.

A titre indicatif, un modèle de fiche pour les immobilisations faisant l'objet d'amortissement ou de provisions et reprenant les informations patrimoniales à transmettre au receveur municipal est joint en annexe 16 de la circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/97/00186 du 7 novembre 1997.

L'état récapitulatif des entrées et sorties d'immobilisation, établi en triple exemplaire, est transmis par l'ordonnateur au comptable qui le vise après vérification et en renvoie deux exemplaires à l'ordonnateur. Ce dernier joint l'un des exemplaires au compte administratif et l'autre, à l'appui des opérations d'ordre budgétaires constatées à l'occasion des cessions.

Par mesure de simplification, un seul mandat et un seul titre peuvent être émis sur les comptes 675 et 21... pour la constatation de la valeur comptable de l'ensemble des biens sortis du patrimoine, sous réserve de l'ouverture des crédits nécessaires au budget. De même, un seul mandat et un seul titre peuvent être émis, pour le transfert à la section d'investissement (compte 19), du montant global, positif ou négatif, de la différence sur réalisation.

Enfin, un état des opérations d'ordre non budgétaires doit notamment permettre, d'un point de vue patrimonial, l'apurement de certains comptes d'immobilisations ou le passage d'un compte d'immobilisation à un autre compte d'immobilisation.

Cet état doit mentionner le numéro d'inventaire de l'immobilisation concernée (exemple des réintégrations d'amortissement lors d'une sortie d'immobilisation) et le montant de l'opération.

Cet état des opérations d'ordre non budgétaires relatives aux immobilisations doit être visé *conjointement* par l'ordonnateur et le receveur municipal, à l'exception des opérations d'ordre non budgétaires relatives aux intégrations des travaux en cours aux comptes définitifs d'immobilisations.

En effet, une récapitulation, par numéro d'identification, des immobilisations en cours et des travaux terminés est produite au comptable afin qu'il puisse intégrer, au vu des informations qui lui sont données par l'ordonnateur, ces travaux aux comptes d'imputation définitive d'immobilisation concernés.

Ces informations patrimoniales ne peuvent être transmises par voie informatique, mais uniquement par support papier.

L'ensemble des opérations d'ordre non budgétaires est décrite en annexe 17 de la circulaire interministérielle n°NOR/INT/B/97/00186/C du 7 novembre 1997.

2.2. CONSTATATION DES AMORTISSEMENTS

La constatation de l'amortissement des immobilisations constitue une opération d'ordre budgétaire se traduisant à la fois par une dépense de fonctionnement (la dotation), imputée au compte 6811, et par une recette d'investissement (l'amortissement), imputée à la subdivision intéressée du compte 28.

Comme toute opération d'ordre budgétaire, l'amortissement donne lieu à l'ouverture de crédits budgétaires.

L'amortissement portant sur les biens acquis au cours d'exercices précédents, les crédits figurent, généralement, au budget primitif même si l'opération correspondante n'est enregistrée qu'en fin d'exercice.

Les dotations aux amortissements sont calculées, par l'ordonnateur, conformément aux dispositions figurant dans le Tome I, titre 1, chapitre 2, § 2 « Classe 2 - Comptes d'immobilisations » (commentaires du compte 28).

Le titre de recettes est appuyé d'un état récapitulatif des immobilisations amorties, indiquant :

- la valeur historique (ou valeur brute) de l'immobilisation ;

- la durée d'amortissement ;
- le montant des amortissements constatés au titre des années antérieures ;
- l'annuité d'amortissement ;
- le montant cumulé des amortissements ;
- la valeur comptable nette de l'immobilisation.

Pour permettre d'harmoniser les méthodes de calcul, l'annuité d'amortissement est arrondie à l'euro inférieur, la régularisation étant effectuée sur la dernière annuité.

3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS

Le provisionnement constitue l'une des applications du principe de prudence contenu dans le plan comptable général ; il s'agit d'une technique comptable qui permet de constater une dépréciation ou un risque, ou bien encore d'étaler une charge. Les provisions constituent une opération d'ordre budgétaire comprenant à la fois une dépense de fonctionnement (la dotation) et une recette d'investissement de même montant (la provision) inscrites au budget primitif ou lorsque la provision concerne un nouveau risque, dès la plus proche décision modificative suivant la connaissance ou l'évaluation du risque.

3.1. DIFFÉRENTS TYPES DE PROVISIONS

3.1.1. Rappel des provisions obligatoires

- *pour toutes les communes*, il est obligatoire de constituer une provision spéciale pour toute dette faisant l'objet d'un remboursement différé. Le décret en Conseil d'Etat n° 96-1249 du 26 décembre 1996 pris pour l'application de l'article L 2321-2 29° du code général des collectivités territoriales en précise les modalités d'application.
- *pour les communes de 3 500 habitants et plus*, il est obligatoire de constituer une provision spéciale pour garanties d'emprunt et une provision pour litiges et contentieux, dans les conditions fixées par les décrets n° 96-523 et 96-524 du 13 juin 1996 publiés au J.O. du 15 juin 1996.

Les principales décisions que doivent prendre les collectivités portent sur la nature des provisions à constituer, sur leur montant ainsi que sur l'emploi qui peut en être fait.

3.1.2. Choix du type de provisions à constituer

Parmi les provisions qu'une commune a le plus fréquemment à constituer, figurent les provisions pour garantie d'emprunt, les provisions pour litiges et contentieux, les provisions pour différé de remboursement de la dette, les provisions pour dépréciation des comptes de redevables et les provisions pour grosses réparations.

En ce domaine, la décision appartient toujours à l'assemblée délibérante, y compris dans le cas des provisions rendues obligatoires par la loi, pour lesquelles plusieurs options se présentent.

3.1.2.1. Provisions pour garanties d'emprunts

Ainsi, en matière de provision pour garantie d'emprunt, les communes de 3 500 habitants et plus et les E.P.C.I dont la population totale est égale ou supérieure à 3 500 habitants, ont un choix à opérer entre le cautionnement ou la garantie des emprunts contractés par des entités de droit privé et le recours à l'assurance ou à la participation au capital social d'une société de garantie.

Si la collectivité choisit de recourir à l'assurance ou à la participation au capital social d'une société de garantie, elle a alors à faire face à un décaissement immédiat, mais elle transfère définitivement le risque sur des tiers.

De plus, la commune doit également s'interroger, au-delà de la constitution de la provision forfaitaire, sur l'opportunité de constituer une provision pour risques de droit commun, dès lors que la mise en jeu de sa garantie devient probable.

3.1.2.2. Provisions pour litiges et contentieux

En ce qui concerne les provisions pour litiges et contentieux, l'obligation de constituer une provision dès lors que la collectivité a été condamnée par une première décision de justice ne saurait dispenser les collectivités de suivre attentivement les litiges et contentieux naissants qui peuvent les opposer à des tiers et de constituer une provision, sans attendre la décision du tribunal, lorsque le risque de condamnation est probable.

3.1.2.3. Provisions pour dette financière faisant l'objet d'un différé de remboursement

La provision pour remboursement différé de la dette n'a pas pour objectif d'imposer aux communes des profils particuliers d'amortissement du capital de leur dette, ni de leur interdire l'utilisation de produits à remboursement différé.

Les mesures retenues par le décret en Conseil d'Etat n° 96-1249 du 26 décembre 1996 ont seulement pour finalité de prévenir les risques liés à l'utilisation de procédures de remboursement différé.

Les obligations posées imposent ainsi aux collectivités concernées de dégager un autofinancement adapté pour prévenir la charge ultérieure résultant du différé de remboursement.

La constitution de cette provision spéciale résulte, non pas des caractéristiques particulières liées à chaque emprunt, mais du calcul portant sur l'ensemble de l'endettement d'une commune appréhendé à travers du profil d'amortissement pour prévenir toute augmentation brutale des annuités de remboursement, c'est-à-dire sur l'annuité totale de la dette tant en capital qu'en intérêts.

Dans ces conditions, une collectivité ayant recours à un mode d'amortissement différé pour un emprunt donné peut ne pas être contrainte à constituer une provision.

Les modalités de constitution et de reprise de cette provision spéciale sont décrites au chapitre 2, titre 1 du Tome I de la présente instruction (commentaires du comptes 145 « Provision spéciale pour différé de remboursement de la dette »).

3.1.2.4. Provisions pour dépréciation des comptes de redevables

La constitution d'une provision pour la dépréciation des comptes de redevables permet d'étaler, sur plusieurs exercices, l'incidence des décisions d'admission en non-valeur lorsque, par exemple, l'issue des poursuites engagées pour tenter de recouvrer une créance d'un montant important est incertaine. Toutefois, la mise en oeuvre de cette provision suppose, au préalable, une concertation étroite avec le receveur municipal afin de recenser les titres de recettes dont le recouvrement paraît compromis.

3.1.2.5. Provisions pour grosses réparations

Le provisionnement pour grosses réparations permet de programmer les travaux d'entretien et d'en étaler le financement dans le temps.

3.2. MONTANT DE LA PROVISION

3.2.1. Dispositions générales

A l'exception des provisions spéciales pour dette financière à remboursement différé et pour garantie d'emprunt dont le mode de calcul est déterminé par décret (voir les exemples ci-après), chaque risque ou dépréciation doit être apprécié de manière telle que les budgets et les comptes traduisent le plus fidèlement possible la réalité de la situation financière de la collectivité à un moment donné. Ce principe conduit à réajuster les provisions au fur et à mesure de la variation des risques.

3.2.2. Calcul de la provision spéciale pour garantie d'emprunt

Exemple

- un montant des annuités restant à rembourser par les organismes garantis ou cautionnés, au 31.12.N, de 40 M.F. ;
 - un montant de la provision au 31.12.N de 3,2 M.F. ;
 - un montant des annuités restant à rembourser par les organismes garantis ou cautionnés, au 31.12.N + 1, de 35 M.F..
-
- Calcul de la dotation de l'exercice N + 1 : $2,5 \% \times 40 \text{ M.F.} = 1 \text{ M.F.}$
 - Comptabilisation de l'annuité : débit compte 6874, crédit compte 144 pour un montant de 1 M.F.

- Application du plafonnement :

Provision au 31.12.N (solde créditeur du c/144)	3,2 M.F.
Annuité de l'exercice N + 1	1,0 M.F.
Total de la provision au 31.12 N + 1	4,2 M.F.
Plafond de la provision au 31.12 N + 1 35 M.F. x 10 %	3,5 M.F.
Reprise sur provision en N + 1	0,7 M.F.
- Comptabilisation de la reprise : débit compte 144, crédit compte 7874 pour un montant de 0,7 M.F.
- Récapitulation des opérations enregistrées au cours de l'exercice N + 1 :

Section d'investissement		Section de fonctionnement	
Dépenses	Recettes	Dépenses	Recettes
c/144 : 0,7 M.F.	c/144 : 1 M.F.	c/6874 : 1 M.F.	c/7874 : 0,7 M.F.

3.2.3. Calcul de la provision spéciale pour différé de remboursement de la dette

La provision est obligatoirement constituée lorsque les deux conditions suivantes sont réunies :

- la moyenne des annuités afférentes aux cinq exercices à venir est supérieure à l'annuité de l'exercice considéré (condition n° 1) ;
- la différence entre ces valeurs rapportée aux ressources propres de la section d'investissement est égale ou supérieure à 5 % (condition n° 2).

Dans l'hypothèse où la dotation à la provision spéciale doit être obligatoirement constituée, le montant de cette dotation est au moins égal à la moitié de la différence entre la moyenne des annuités de la dette afférentes aux cinq exercices suivants et l'annuité de dette afférente à l'exercice.

Le décret en Conseil d'Etat n° 96-1249 du 26 décembre 1996 fixe donc un montant minimal, que l'assemblée délibérante peut bien évidemment augmenter.

Par ailleurs, l'article 2 du décret précité institue pour les années 1997 à 1999 un plafond facultatif au montant de la dotation selon les modalités suivantes :

- 1997 : plafond fixé à 5 % de l'annuité de l'exercice ;
- 1997 : plafond fixé à 7,5 % de l'annuité de l'exercice ;
- 1999 : plafond fixé à 10 % de l'annuité de l'exercice.

Les sommes excédant ce plafond ne font pas l'objet d'un étalement. Elles ne donnent lieu ni à inscription budgétaire, ni à inscription hors-bilan.

Le tableau ci-après, dénommé « Exemple de constitution et de reprise sur provision spéciale pour différé de remboursement de la dette », a pour objet de déterminer, exercice par exercice, si la collectivité, à titre obligatoire, doit ou non, provisionner au titre du différé de remboursement de la dette.

EXEMPLE DE CONSTITUTION ET DE REPRISE SUR PROVISIONS SPÉCIALES POUR DIFFÉRÉ DE REMBOURSEMENT DE LA DETTE

		Ex. 1997	Ex. 1998	Ex. 1999	Ex. 2000	Ex. 2001	Ex. 2002	Ex. 2003
1	ANNUITÉ DE L'EXERCICE	22 000	19 930	21 980	23 450	23 570	24 420	26 870
2	MOYENNE DE L'ANNUITÉ DES 5 EXERCICES À VENIR	21 500	22 400	30 970	31 430	30 520	26 220	22 500
	RESPECT DE LA CONDITION N° 1	NON	OUI	OUI	OUI	OUI	OUI	NON
3	ECART ENTRE ANNUITÉ MOYENNE (2) ET ANNUITÉ DE L'EXERCICE (1)		2 470	8 990	7 980	6 950	1 800	
4	MONTANT DES RESSOURCES PROPRES DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT		105 000	109 240	109 250	150 690	120 170	
5	RAPPORT (3)/(4)		2,35 %	8,23 %	7,3 %	4,61 %	1,49 %	
	RESPECT DE LA CONDITION N° 2		NON	OUI	OUI	NON	NON	
	CONSTITUTION D'UNE PROVISION SPÉCIALE À TITRE OBLIGATOIRE	NON	NON	OUI	OUI	NON	NON	NON
	MONTANT DE LA PROVISION (À TITRE MINIMAL) À CONSTITUER (DÉBIT 6874 - CRÉDIT 145)			2 198 (Plafond 1999, soit 10 % de (1))	3 990 (soit 50 % de (3))			
	RESPECT DE LA CONDITION DE REPRISE					NON	NON	OUI
	MONTANT DE LA REPRISE (DÉBIT 145 - CRÉDIT 7874)							Dans la limite des provisions déjà constituées soit 6188

3.3. EMPLOI DE LA PROVISION

Lorsque le risque ou la dépréciation survient, ou lorsque les travaux ayant motivé la constitution d'une provision pour grosses réparations sont réalisés, la provision est reprise au compte de résultat par une opération d'ordre budgétaire (dépense aux comptes 14, 15, 29, 39, 49 ou 59 et recette au compte 78).

S'agissant des garanties d'emprunt, si une provision de droit commun a été constituée en plus de la provision spéciale prévue par l'article L 2252-3 du C.G.C.T., la provision de droit commun est reprise en priorité.

Les provisions réglementées peuvent également faire l'objet d'une reprise, si elles atteignent le plafond ou répondent aux conditions fixés par les textes (voir exemples ci-dessus pour les provisions spéciales pour garantie d'emprunt et pour différé de remboursement de la dette), ou si le risque, la charge ou la dépréciation ne sont plus susceptibles de se produire.

Dans l'attente de leur reprise au compte de résultat, les communes peuvent utiliser librement les provisions inscrites en recettes d'investissement pour financer de manière indifférenciée les dépenses de la section d'investissement ; de cette façon, l'autofinancement dégagé permet de différer momentanément le recours à l'emprunt. Toutefois, l'assemblée délibérante peut souhaiter ne pas employer les provisions et voter son budget, comme l'autorise désormais la loi, avec une section d'investissement en suréquilibre.

4. MODALITÉS D'ÉTALEMENT ET DE RÉINTÉGRATION DES DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

4.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

L'article 10 de la loi n° 94-504 du 22 juin 1994 codifié à l'article L 2331.10 du code général des collectivités territoriales permet aux communes dont les dotations aux amortissements et aux provisions visées aux 27°) 28°) et 29°) de l'article L 2321-2 du code général des collectivités territoriales entraînent une augmentation des dépenses de fonctionnement de plus de 2 % du produit des impôts directs locaux figurant au budget de l'exercice précédent, d'étaler la part des dépenses excédant ce seuil.

Les conditions dans lesquelles l'étalement de ces dépenses et leur réintégration dans les charges de fonctionnement peuvent intervenir sont déterminées par le décret n° 96-525 du 13 juin 1996 publié au journal officiel du 15 juin 1996.

Ce texte exclut toute possibilité de coexistence entre un virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement et l'étalement prévu à l'article L 2331-10 susmentionné.

En effet, ce n'est que si les ressources dégagées par l'amortissement et le provisionnement ne sont pas suffisantes pour couvrir le besoin de financement de la section d'investissement qu'une commune est amenée à prévoir un virement complémentaire à son budget.

Dans ces conditions, l'existence d'un virement signifie que l'augmentation des dépenses de la section de fonctionnement résulte de la volonté de la commune et non de l'introduction d'un amortissement et d'un provisionnement obligatoires.

Par ailleurs, le même décret fixe le seuil d'étalement possible des dépenses de dotations aux amortissements et provisions visées à l'article L 2321-2 du code général des collectivités territoriales à 2 % du produit des impôts directs locaux figurant au budget de l'exercice précédent. Il subordonne, en outre, la possibilité d'étalement, d'une part, à l'utilisation préalable au financement des dotations aux amortissements et provisions des recettes visées au premier alinéa de l'article L 2331-10 du code général des collectivités territoriales, et d'autre part, au respect de la règle d'équilibre budgétaire posée par l'article L 1612-4 du code général des collectivités territoriales.

Il prévoit enfin, des dispositions relatives au suivi des sommes ayant fait l'objet d'un étalement en vue, notamment, de l'information de l'assemblée délibérante.

4.2. DÉTERMINATION DE LA SOMME À ÉTALER ET À RÉINTÉGRER

Exemple

Etalement

- Données :

Impôts directs locaux du budget de l'exercice N - 1	800
Application du taux de 2 % au montant des impôts directs locaux de l'exercice N - 1 = 800 x 2 %	16
Taxes d'urbanisme et assimilées de l'exercice N	5
Dotations aux provisions et aux amortissements de l'exercice N	45

Investissement

Dépenses		Recettes	
c/16... Remboursement emprunts	103	c/10222 FCTVA	10
c/21.. Immobilisations	350	c/1022... Taxes d'urbanisme	5
c/102292 Reprise sur autres fonds globalisés (reprise sur taxes d'urbanisme)	5	c/13... Subventions	50
		c/16... Emprunt	350
		c/14... Provisions }	43
		c/28... Amortissements }	
Total	458	Total	458

Fonctionnement

Dépenses		Recettes	
c/68... Dotations aux amortissements et provisions	43	c/777. Reprise sur taxes d'urbanisme et assimilées	5
c/6...Autres dépenses	1 437	c/7... Autres recettes	1 475
Total	1 480	Total	1 480

- Détermination du seuil théorique d'étalement :

Le montant de la différence entre les dépenses visées à l'avant dernier alinéa de l'article L 2331-10 du C.G.C.T (45) et les taxes d'urbanisme et assimilées (5), soit 40, est supérieur à 2 % du montant des impôts directs locaux de l'exercice N - 1 (16). L'étalement théorique possible s'élève donc à 24.

Cet étalement théorique peut se résumer à la formule suivante :

$$\text{étalement} = [\text{total des dépenses article L 2331-10}] - [\text{reprise T.U.}^1 + 2 \% \text{ F.D.L.}^2 \text{ N - 1}]$$

- Possibilité d'étalement au regard de l'article L 1612-4 du code général des collectivités territoriales (équilibre réel du budget)

Il ne peut, en fait, être procédé à l'étalement de la différence entre le montant des dépenses de l'article L 2331-10 (40) et 2 % des impôts directs locaux de l'exercice N - 1 (16), soit 24, car les ressources propres (10 + 50) ne couvrent pas le montant de l'annuité en capital des emprunts à rembourser (103). Les dotations aux amortissements et aux provisions doivent au minimum s'élever à 43. L'étalement ne peut donc porter que sur 2.

🔗 Réintégration

- Données :

Impôts directs locaux budget N - 1	900
Application du seuil de 2 % au montant des impôts directs locaux de l'exercice N - 1 = 900 x 2 %	18
Taxes d'urbanisme et assimilées	24
Dotations aux provisions et aux amortissements de l'exercice	40
Dépenses étalées antérieurement	2

¹ Taxes d'urbanisme.

² Fiscalité directe locale.

Investissement

Dépenses		Recettes	
c/16 Remboursement emprunt	86	c/10222 FCTVA	15
c/102292 Reprise sur autres fonds globalisés (reprise sur taxes d'urbanisme)	24	c/1022... Taxes urbanisme	24
c/2.. Immobilisations	348	c/13... Subventions	51
		c/16... Emprunts	326
		c/14... Provisions }	
		c/28... Amortissements }	42 ¹
Total	458	Total	458

Fonctionnement

Dépenses		Recettes	
c/68... Dotations aux amortissements et provisions	42 ²	c/777 Reprises taxe urbanisme	24
c/6... Autres dépenses	1 258	c/7... Autres recettes	1 276
Total	1 300	Total	1 300

Le montant de la différence entre les dépenses résultant de l'article L 2331-10 du C.G.C.T. (40) et le montant des taxes d'urbanisme et assimilées reprises à la section de fonctionnement (24) est égal à 16. Ce montant est inférieur à 2 % des impôts directs locaux de l'exercice précédent (18).

Il est donc possible de réintégrer pour 2 le montant des dotations et provisions ayant fait l'objet d'un étalement antérieur.

4.3. MODALITÉS D'APPLICATION DU DISPOSITIF D'ÉTALEMENT AUX DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

En cas d'étalement, les dotations sont réduites *au prorata* de leurs montants respectifs.

Ainsi, pour un étalement de 200, les dotations aux amortissements et aux provisions, s'élevant respectivement à 500 et 300, sont ramenées à 375 (3/4 de 500) et 225 (3/4 de 300).

¹ 40 au titre de l'exercice + 2 au titre des exercices antérieurs.

² 40 au titre de l'exercice + 2 au titre des exercices antérieurs.

Les dépenses de dotations aux amortissements et aux provisions faisant l'objet d'un étalement, conformément aux dispositions du décret n° 96-525 du 13 juin 1996, sont suivies aux subdivisions du compte 81 « Dépenses étalées (décret n° 96-525 13 juin 1996) » à savoir, au compte 811 pour les dotations aux amortissements, au compte 812 pour les dotations aux provisions pour litiges et contentieux et au compte 813 pour les dotations aux provisions pour garanties d'emprunt.

Par mesure de simplification et afin de permettre un calcul normal de l'amortissement de certaines des immobilisations, la limitation du montant des dotations peut affecter de manière différenciée certains biens.

Exemple

Soit trois biens A, B et C dont les annuités théoriques d'amortissement s'élèvent à 50, 60 et 45. Si la dotation globale doit être ramenée à 115, seule l'annuité d'amortissement du bien C sera réduite de 45 à 5.

5. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS

Pour toutes les communes quelle que soit leur taille, la tenue d'une comptabilité de stocks pour le suivi *des opérations d'aménagement de terrains* et des activités de production est obligatoire. En revanche, elle demeure facultative pour les autres biens et/ou services.

Si ces autres biens et services sont suivis en stocks, la collectivité doit formaliser sa décision par une délibération.

Dès lors qu'une comptabilité de stocks est tenue, une balance des stocks est transmise, en fin d'exercice, au comptable pour lui permettre de comptabiliser les opérations relatives à la variation des stocks (voir Tome I, titre 1, chapitre 2, § 3 « Comptes de stocks et en-cours »).

Cette balance indique par compte :

- la valeur du stock au 1er janvier de l'exercice,
- la valeur du stock au 31 décembre de l'exercice.

Les opérations relatives aux stocks de terrains aménagés sont budgétaires et donnent lieu à émission de titres et de mandats, tant sur les comptes de stocks (classe 3) que sur les comptes de variation de stocks (comptes 603, 713).

Les opérations relatives aux stocks destinés à être consommés sont des opérations d'ordre mixtes. Seuls les comptes de variation de stocks (c/603) font l'objet de titres ou de mandats, les comptes de classe 3 n'apparaissant pas au budget.

5.1. STOCKS DESTINÉS A LA CONSOMMATION

Seuls les achats et les variations de stocks font l'objet d'opérations budgétaires. Les comptes 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises » ne sont pas budgétisés.

Les opérations de variation de stocks destinés à la consommation sont des opérations d'ordre mixte : seuls les comptes 6032 « Variation des stocks des autres approvisionnements » et 6037 « Variation des stocks de marchandises » font l'objet d'un mandat ou d'un titre.

5.2. STOCKS DESTINÉS À LA VENTE

L'ensemble des opérations, y compris celles affectant les comptes de classe 3, sont budgétaires.

CHAPITRE 5

LA DÉTERMINATION DES RÉSULTATS

La détermination des résultats s'effectue à la clôture de l'exercice, au vu du compte administratif.

L'article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales précise en effet que « l'arrêté des comptes communaux est constitué par le vote du compte administratif présenté par le maire après transmission, au plus tard le 1er juin de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion établi par le comptable de la commune ».

Le compte de gestion du comptable représente les documents de synthèse de la comptabilité générale, tels que les définit le plan comptable général de 1982. Le conseil municipal les « entend, débat et arrête » (article L. 2121-31 du code général des collectivités territoriales). Il rend compte par ailleurs de l'exécution du budget, comparé aux autorisations de dépenses et de recettes.

C'est le préalable obligatoire au vote du compte administratif, qui constitue l'arrêté définitif des comptes.

L'arrêté des comptes permet de déterminer, d'une part, le résultat de la section de fonctionnement ainsi que le solde d'exécution de la section d'investissement et, d'autre part, les restes à réaliser qui seront reportés au budget de l'exercice suivant.

1. LE RÉSULTAT DE LA SECTION DE FONCTIONNEMENT

1.1. PRINCIPES

Lors de l'établissement du budget, il est possible de prévoir un autofinancement qui permet de financer, pour partie, les dépenses de la section d'investissement.

Cet autofinancement, qui fait l'objet d'une inscription dès le budget primitif, est composé :

- d'une part, des dotations aux amortissements et aux provisions, obligatoires sous certaines conditions,
- et d'autre part, d'un *complément* appelé « virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement ».

Toutefois, seules les dotations aux amortissements et aux provisions font l'objet d'une exécution budgétaire, par opération d'ordre budgétaire ; le virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement, excédent des recettes de fonctionnement sur les dépenses de fonctionnement, ne fait, pour sa part, l'objet d'*aucune exécution budgétaire*.

En effet, ce virement n'est inscrit au budget de l'exercice N que pour permettre, d'une part, de prévoir les ressources de fonctionnement nécessaires à sa réalisation et, d'autre part, d'exécuter dès l'exercice N les dépenses d'investissement qu'il est prévu d'autofinancer. Il ne fait l'objet d'une exécution qu'après constatation du résultat apparaissant au compte administratif.

La procédure d'affectation du résultat se décompose en deux temps :

- *la prévision budgétaire* du virement de section à section au budget primitif de l'année N.
Ce virement s'inscrit sur une ligne codifiée 023 dans les dépenses de la section de fonctionnement et 021 dans les recettes de la section d'investissement, dans les budgets votés par *nature*. Pour les budgets votés par *fonction*, ce virement s'inscrit sur une ligne codifiée 939 dans les dépenses de la section de fonctionnement et 919 dans les recettes de la section d'investissement.

- *l'exécution budgétaire* du virement après constatation au compte administratif d'un excédent de fonctionnement au moins égal à l'autofinancement prévu, la section d'investissement faisant apparaître un solde d'exécution déficitaire correspondant au besoin d'autofinancement prévu et non réalisé. C'est ce résultat de fonctionnement qui est affecté en section d'investissement pour réaliser l'autofinancement prévu.

Le résultat de la section de fonctionnement apparaissant au compte administratif, sur lequel porte la décision d'affectation, est le résultat constaté à la clôture de l'exercice.

Le résultat est constitué par le résultat comptable de l'exercice augmenté du résultat reporté à la section de fonctionnement du budget du même exercice (résultat cumulé).

Pour la détermination du résultat à affecter, il n'est pas tenu compte des restes à réaliser de la section de fonctionnement, à la différence de l'appréciation du déficit visé à l'article L 1612-14 du C.G.C.T. conduisant à la saisine de la Chambre Régionale des Comptes.

Seul le besoin de financement de la section d'investissement est corrigé des restes à réaliser de cette section en dépenses et en recettes.

Après constatation du résultat de fonctionnement, l'assemblée délibérante peut affecter ce résultat en tout ou partie :

- soit au financement de la section d'investissement ;
- soit au financement de la section de fonctionnement.

Le résultat tel qu'il vient d'être défini doit être affecté en priorité :

- à l'apurement d'un éventuel déficit de fonctionnement antérieur (report à nouveau débiteur),
- à la couverture du besoin de financement dégagé par la section d'investissement (compte 1068),
- pour le solde et selon la décision de l'assemblée délibérante, en excédents de fonctionnement reportés (report à nouveau créditeur) ou en une dotation complémentaire en réserves (compte 1068).

L'exécution de l'autofinancement s'effectue au vu de la délibération de l'assemblée affectant le résultat en réserves par émission d'un titre de recettes au compte 1068. Cette recette est reprise au budget de l'exercice au cours duquel elle est intervenue, cette affectation devant permettre de couvrir les besoins d'investissement en comblant le solde de cette section.

Le solde d'exécution d'investissement fait l'objet d'un simple report en section d'investissement (ligne codifiée 001), quel qu'en soit le sens.

Lorsque le résultat cumulé est déficitaire, il n'est pas affecté mais seulement reporté sur la ligne codifiée 002.

1.2. EXEMPLES

Soit un autofinancement prévu au budget primitif de l'exercice N égal à 1 000. Le budget primitif se présente alors de la façon suivante.

Budget primitif de l'exercice N				
	Dépenses		Recettes	
INVESTISSEMENT	Dépenses	3 000	Recettes	2 000
			021 Virement de la section de fonctionnement	1 000
FONCTIONNEMENT	Dépenses	6 000	Recettes	7 000
	023 Virement à la section d'investissement	1 000		

1er cas

Au compte administratif de l'exercice N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 1 000.

Le conseil municipal affecte le résultat en réserves au c/1068 « excédents de fonctionnement capitalisés ».

Reprise au budget supplémentaire de l'exercice N + 1 *

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section 1 000 d'investissement reporté	1068 Excédents de fonctionnement capitalisés 1 000
FONCTIONNEMENT		

* ou au budget primitif si le compte administratif est voté avant celui-ci.

Le besoin de financement est couvert et l'autofinancement réalisé.

Il n'y a pas de résultat reporté en fonctionnement (puisque'il a été totalement affecté).

2ème cas

Au compte administratif de l'exercice N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 1 200 : il y a donc 200 d'excédent supplémentaire par rapport aux prévisions.

Le conseil municipal affecte le résultat selon les deux options décrites ci-après.

- 1ère option :

Le conseil municipal affecte le résultat en totalité en réserves au compte 1068 « excédents de fonctionnement capitalisés »

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	Dépenses nouvelles 200 001 Solde d'exécution de la section 1 000 d'investissement reporté	c/1068 1 200
FONCTIONNEMENT		

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) a servi à financer de nouvelles dépenses d'investissement.

2ème option :

Le conseil municipal affecte le résultat en réserves au c/1068 pour 1 000 et en report de fonctionnement pour 200.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section 1 000 d'investissement reporté	c/1068 1 000
FONCTIONNEMENT	Dépenses nouvelles 200	002 Excédent reporté 200

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) a servi à financer de nouvelles dépenses de fonctionnement.

3ème cas

Au compte administratif de l'exercice N, le résultat de fonctionnement est un excédent de 700.

Le conseil municipal affecte le résultat en réserves pour 700 (pas de possibilité de report en fonctionnement).

Il doit équilibrer la section d'investissement afin de compenser l'insuffisance de l'autofinancement pour 300.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution 1000 de la section d'investissement reporté	Recettes nouvelles * 300 c/1068 700
FONCTIONNEMENT		

* ou réduction des dépenses d'investissement.

4ème cas

Au compte administratif de l'exercice N, le résultat de fonctionnement est un déficit de 100.

Aucune affectation possible.

Au budget supplémentaire, le conseil municipal doit résorber, non seulement le solde d'exécution déficitaire d'investissement, mais aussi le déficit de fonctionnement.

Le cas échéant, il y saisine de la Chambre régionale des comptes si le déficit global excède le pourcentage prévu à l'article L 1612-14 du C.G.C.T..

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section 1 000 d'investissement reporté	Recettes nouvelles * 1 000
FONCTIONNEMENT	002 Déficit reporté 100	Recettes nouvelles * 100

* ou réduction de dépenses

En d'autres termes, la procédure consiste d'abord à prévoir dans le budget le résultat attendu de l'exercice et à le constater lors de l'approbation du compte administratif, puis à l'affecter, soit en réserves (compte 1068), soit en report à nouveau. L'affectation en réserves est toujours prioritaire pour couvrir le besoin de financement de la section d'investissement. Seul le surplus éventuel peut être maintenu en fonctionnement.

2. LE SOLDE D'EXÉCUTION DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT

L'autofinancement prévu n'est pas réalisé dans l'exercice, mais seulement au cours de l'exercice suivant après constatation du résultat.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, le compte administratif devrait en principe faire ressortir au 31 décembre un solde d'exécution de la section d'investissement déficitaire correspondant à un besoin de financement. C'est par l'affectation du résultat de fonctionnement que ce besoin de financement se trouve couvert.

Le solde d'exécution qui apparaît au compte administratif n'est donc pas à proprement parler un « déficit » mais un besoin d'autofinancement. Dans le fonctionnement normal du dispositif, le résultat dégagé par la section de fonctionnement doit donc toujours être au moins suffisant pour couvrir ce besoin de financement.

En prévisions, la section d'investissement s'équilibre, comme la section de fonctionnement.

En réalisation, son solde d'exécution devrait en théorie être égal à zéro, compte tenu des restes à réaliser, du moins si le plan de financement des investissements a été correctement évalué et si aucun événement imprévisible ne l'a bouleversé.

Il en va différemment pour la section de fonctionnement, qui peut connaître des variations plus importantes, et dans certains cas plus imprévisibles, notamment au niveau des recettes.

3. LES RESTES A RÉALISER

Les résultats d'un exercice budgétaire figurant au compte administratif sont constitués du déficit ou de l'excédent réalisé de chacune des deux sections tel qu'il est défini ci-dessus, mais aussi *des restes à réaliser* en dépenses et en recettes.

Pour la section de fonctionnement, il n'y a lieu de constater des restes à réaliser dans les communes de 3 500 habitants et plus, et leurs groupements, qui pratiquent le rattachement des charges et des produits à l'exercice, que pour les dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice. Pour les communes de moins de 3 500 habitants, il est possible d'établir, en fin d'année, un état des dépenses engagées non mandatées et des recettes certaines restant à émettre arrêté au 31 décembre de l'exercice, qui seront reprises au budget de l'exercice suivant en même temps que les résultats des réalisations (cf. chapitre 1 du titre 4 du Tome II de la présente instruction).

Pour la section d'investissement, et pour les communes de toute catégorie démographique, les restes à réaliser correspondent aux dépenses engagées non mandatées telles qu'elles ressortent de la comptabilité des engagements et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre (cf. chapitre 1 du titre 4 du Tome II de la présente instruction).

Les restes à réaliser doivent être repris dans le budget de l'exercice suivant.

En outre, les restes à réaliser de la section d'investissement sont pris en compte dans l'affectation des résultats.

En effet, le besoin de financement de la section d'investissement est corrigé des restes à réaliser en dépenses et en recettes.

En revanche, les restes à réaliser de la section de fonctionnement ne sont pas pris en compte dans l'affectation des résultats.

Les modalités de contrôle de l'équilibre et de la sincérité du compte administratif sont définies au titre 4, chapitre 1, paragraphe 7.4. « Le compte administratif : équilibre et sincérité » de la présente instruction.

4. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS

Conformément à l'article L 2311-5 du C.G.C.T., les résultats sont affectés par l'assemblée délibérante après constatation des résultats définitifs lors du vote du compte administratif.

Lorsque les résultats sont connus, la collectivité procède à la reprise des résultats dans les conditions prévues à l'article L 2311-5 et précisées au § 2.1.2.7 du chapitre 3 du titre 1 du tome II de la présente instruction.

Toutefois, les résultats peuvent être estimés à l'issue de la journée complémentaire, au 31 janvier, avant l'adoption du compte administratif et du compte de gestion.

Ainsi, entre la date limite de mandatement fixée au troisième alinéa de l'article L. 1612-11 du C.G.C.T. et la date limite de vote des taux prévus à l'article 1639 A du code général des impôts (C.G.I.), le conseil municipal peut, au titre de l'exercice clos et avant l'adoption de son compte administratif, procéder à la reprise anticipée des résultats.

Lorsque le résultat excédentaire de la section de fonctionnement est repris par anticipation, la reprise s'effectue dans les conditions suivantes :

- L'excédent de la section de fonctionnement est destiné à couvrir en priorité le besoin de financement de la section d'investissement (compte tenu des restes à réaliser) ;
- Le solde disponible peut être inscrit : soit en section de fonctionnement, soit en section d'investissement.

Le conseil municipal inscrit également au budget de reprise la prévision d'affectation.

Le déficit de fonctionnement peut de la même façon faire l'objet d'une reprise anticipée. Il est alors repris en dépenses de la section de fonctionnement.

Le besoin de financement de la section d'investissement, ou le cas échéant l'excédent de la section d'investissement sont également repris par anticipation.

Dans tous les cas (affectation d'un excédent ou reprise d'un déficit de fonctionnement), les restes à réaliser des deux sections font également l'objet d'une reprise anticipée.

Les différents éléments faisant l'objet de cette procédure doivent obligatoirement être repris (ou affectés) dans leur totalité. Il ne peut y avoir de reprise partielle.

La reprise anticipée doit être justifiée par une fiche de calcul du résultat prévisionnel établie par l'ordonnateur et attestée par le comptable, accompagnée, soit du compte de gestion s'il a pu être établi à cette date, soit d'une balance et d'un tableau des résultats de l'exécution du budget visé par le comptable et accompagnés de l'état des restes à réaliser au 31 décembre.

Lors du vote du compte administratif, les résultats sont définitivement arrêtés. L'assemblée délibérante doit, lorsque les résultats font apparaître une différence avec les montants repris par anticipation, procéder à la régularisation dans la plus proche décision budgétaire suivant le vote du compte administratif.

La régularisation intervient toujours avant la fin de l'exercice suivant l'exercice clos.

S'il s'agit d'une différence négative, la recette inscrite à la ligne 002 est diminuée du montant de cette différence. La rectification correspondante peut le cas échéant donner lieu à inscription d'office dans le cadre des dispositions organisant le contrôle budgétaire.

S'il s'agit d'une différence positive, la régularisation donne lieu à une augmentation de la recette inscrite à la ligne 002 pour le montant de la différence.

Par ailleurs, nonobstant les rectifications ci-dessus, si, à l'occasion de l'affectation des résultats, la collectivité décide d'affecter en section d'investissement plus que le besoin de financement constaté au compte administratif, elle procède aux diminutions des lignes 002 « Résultat de fonctionnement reporté » et, le cas échéant, 0212 « Virement de la section de fonctionnement » et 023 « Virement à la section d'investissement ».

En tout état de cause, la délibération d'affectation du résultat doit intervenir, comme pour la reprise classique des résultats, après le vote du compte administratif, qu'il y ait ou pas différence avec la reprise anticipée.

Enfin, l'exécution du titre de recettes sur le compte 1068 ne peut avoir lieu qu'après le vote du compte administratif et au vu de la délibération d'affectation.

TITRE 4

LA TENUE DES COMPTABILITÉS

CHAPITRE 1

LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1. PRINCIPES

La comptabilité publique étant basée sur le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable, il y a une comptabilité du maire, dite comptabilité administrative, et une comptabilité du comptable de la commune.

Aucun support papier ni informatique n'est préconisé pour la tenue de la comptabilité du maire, mais, quelles que soient les formes retenues pour sa tenue, celle-ci doit permettre de connaître en permanence :

- les crédits ouverts en dépenses et les prévisions de recettes ;
- les crédits disponibles pour engagement ;
- les crédits disponibles pour mandatement ;
- les dépenses réalisées et les recettes réalisées ;
- l'emploi fait des recettes grevées d'affectation spéciale.

Elle doit permettre également, en fin d'exercice, d'établir dans toutes ses parties le compte administratif.

Par les renseignements qu'elle fournit à l'ordonnateur, la comptabilité administrative aide ce dernier à établir les budgets à venir.

Les différentes phases de la dépense se décomposent comme suit :

- l'engagement, défini comme l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge ;
- la liquidation, qui a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense ;
- le mandatement par lequel l'ordonnateur donne l'ordre de payer la dépense ;
- le paiement qui est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette.

Conformément au principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable posé par le décret du 29 décembre 1962, les trois premières phases relèvent de l'ordonnateur, la quatrième et dernière du comptable.

L'émission et l'encaissement des recettes comportent trois phases :

- la liquidation, qui a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables ;
- l'émission du titre de recettes ;
- l'encaissement.

De la même façon que pour les dépenses, les deux premières phases incombent à l'ordonnateur, la troisième au comptable.

L'article 51 de la loi n° 92-125 du 6 février 1992 relative à l'administration territoriale de la République réaffirme l'obligation confiée au maire de tenir une comptabilité de l'engagement des dépenses.

L'arrêté du 26 avril 1996 relatif à la comptabilité de l'engagement de la dépense des communes, des départements, des régions et de leurs établissements publics pris pour l'application des articles L 2342-2, L 3341-1 et L 4341-1 du C.G.C.T. apporte des précisions en la matière.

La comptabilité de l'ordonnateur débute par la constatation de l'engagement de la dépense ; elle se poursuit par l'inscription des émissions de titres et de mandats ; elle s'achève par la confection d'états spéciaux en fin d'exercice.

2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

2.1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

La comptabilité des engagements répond à un double objectif :

- déterminer les crédits disponibles ;
- rendre compte de l'exécution du budget.

L'article 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 dispose en effet que « l'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations, avis ou visas prévus par les lois ou règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics ».

Pour les communes, conformément à l'article L 2342-2 du code général des collectivités territoriales (C.G.C.T.), c'est le maire qui est chargé de la comptabilité des dépenses engagées.

La comptabilité du maire doit permettre de déterminer les crédits disponibles en investissement comme en fonctionnement par différence entre :

- d'une part, le total des ouvertures de crédits ;
- et, d'autre part, le total des dépenses engagées non mandatées et le total des mandats émis.

En fin d'année, le total des dépenses engagées et non mandatées est constaté en restes à réaliser (sous réserve des dispositions mentionnées au § 2.2.1.4., subdivision relative à « l'établissement de l'état des restes à réaliser »).

Se rapportant à une obligation de payer qui incombe à la commune, le montant des dépenses engagées et non mandatées doit être inscrit au budget de l'exercice suivant et réglé dès que les conditions d'émission du mandat se trouvent réunies.

L'état des dépenses engagées non mandatées établi par le maire en fin d'exercice a donc une double finalité :

- il arrête le montant des crédits à reprendre au budget de l'exercice suivant ;
- il arrête le montant des paiements restant à effectuer par le comptable.

Il est établi à la date du 31 décembre de l'exercice.

2.2. TENUE DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

2.2.1. Champ d'application

La comptabilité des dépenses engagées concerne l'ensemble des dépenses d'investissement et de fonctionnement.

2.2.1.1. Engagements ponctuels et provisionnels

L'engagement peut être ponctuel ou provisionnel.

En effet, dès le 1er janvier de l'exercice, certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une estimation. Il en va ainsi pour les marchés, les contrats d'entretien et la rémunération du personnel en place.

Il n'est pas alors nécessaire d'attendre le moment du paiement effectif de la dépense pour constater l'engagement, alors que l'obligation de payer existe dès le 1er janvier.

Dans ce cas, la dépense fait l'objet d'un engagement provisionnel au début de l'exercice.

Les engagements ponctuels concernent les autres dépenses, pour lesquelles l'obligation de payer intervient en cours d'année : recrutement du personnel ou changement des conditions de rémunération, nouveaux contrats ou marchés, et toutes les dépenses ponctuelles non formalisées dans un document contractuel.

2.2.1.2. Engagement juridique et engagement comptable

L'engagement se décompose en un engagement comptable et un engagement juridique.

L'engagement comptable représente la réservation des crédits à la dépense.

L'engagement juridique constate l'obligation de payer : il correspond à la définition donnée à l'article 29 du décret du 29 décembre 1962 (voir § 1 du présent chapitre intitulé « Principes »). Il se traduit par une délibération du conseil municipal ou un acte de l'exécutif (marché, convention, bon de commande).

L'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant.

2.2.1.3. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement

Le budget est présenté et exécuté par le maire au niveau de l'article. En conséquence, l'engagement, qui constitue la première phase de l'exécution de la dépense, est également constaté au niveau de l'article.

Le suivi de la consommation des crédits s'effectue au niveau de vote retenu par le conseil municipal : chapitre ou article.

Ainsi, lors de la passation d'une commande de petit équipement, le maire constate un engagement comptable à l'article 60632 « Fournitures de petit équipement », mais apprécie la disponibilité des crédits au niveau du chapitre 011 « Charges à caractère général », si le conseil municipal a voté les crédits par chapitre.

2.2.1.4. Déroulement des opérations d'engagement

Le niveau de suivi est le chapitre (par nature ou par fonction) sauf si le conseil municipal a voté le budget par article ou a spécialisé certains articles.

☞ Première inscription

La première inscription à effectuer est celle concernant l'ouverture de crédits au budget primitif. Elle est reportée en tête du chapitre (ou de l'article) et constitue la base initiale de suivi.

Avant le vote du budget primitif, le suivi des crédits s'effectue sur la base :

- en section de fonctionnement, du budget de l'exercice précédent ;
- en section d'investissement, de la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent, non compris les crédits afférents au remboursement de la dette ;
- pour les dépenses d'investissement incluses dans une autorisation de programme, l'engagement s'effectue dans les limites de l'autorisation ouverte ;
- en ce qui concerne le remboursement de l'annuité de la dette en capital, il ne peut y avoir d'engagement nouveau au titre de l'exercice ; le maire n'est autorisé qu'à mandater des dépenses déjà engagées au 1er janvier (article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales, 2ème alinéa).

Pour toutes les dépenses d'investissement visées aux deuxième et troisième alinéas ci-dessus, une autorisation préalable du conseil municipal est nécessaire pour permettre au maire d'engager les dépenses.

Toutes les dépenses engagées avant le vote du budget dans les conditions ci-dessus, de même que les dépenses liquidées et mandatées, donnent lieu à une ouverture de crédits rétroactive au budget primitif (dernier alinéa de l'article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales).

Dans le cas où la première inscription n'est pas celle des crédits ouverts, mais celle de l'engagement provisionnel ou d'un ou plusieurs engagements nouveaux, le suivi de la consommation des crédits s'apprécie dans les conditions définies à l'article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales, rappelées ci-dessus, et ce jusqu'au vote du budget primitif.

☞ Engagement

Dès que la décision est prise de procéder à une dépense, ou formalisée par un bon de commande, un marché ou tout autre acte de la collectivité, le montant provisionnel de la dépense est inscrit dans les engagements.

Le nouveau crédit disponible s'obtient en faisant la différence entre le crédit disponible précédent et le montant de l'engagement.

Si un engagement est annulé, son montant est déduit des engagements précédents, ce qui rétablit à due concurrence les crédits disponibles.

La référence à l'engagement est constituée par le numéro du bon de commande ou par la numérotation ou codification donnée par la collectivité.

☞ Constatation du service fait (dépenses de fonctionnement)

Le rattachement des charges en fin d'exercice nécessite la saisie d'un élément supplémentaire : le service fait.

Il convient de relever à cet effet la date de livraison des fournitures commandées, ou de réalisation des prestations demandées. Ceci concerne les dépenses du chapitre 011 "Charges à caractère général" et, le cas échéant, les charges exceptionnelles.

☞ Mandatements

Les mandatements sont constatés distinctement des engagements.

Si le mandatement est concomitant à l'engagement, il y a lieu de constater néanmoins l'engagement dans la série ou la codification prévue à cet effet dans la comptabilité d'engagement. L'engagement sera constaté avant le mandatement, afin de déterminer le crédit disponible.

Le suivi des crédits disponibles s'effectue à partir des engagements.

L'inscription du mandatement porte le numéro du mandat.

Si le montant du mandatement excède celui de l'engagement, un engagement complémentaire est immédiatement constaté. S'il est inférieur, l'engagement est réduit à due concurrence.

☞ Ouverture de crédits

Les ouvertures de crédits figurent en tête du chapitre, avec la mention du document budgétaire dont elles ressortent : budget primitif, budget supplémentaire ou décisions modificatives. Les engagements comptabilisés avant le vote du budget font l'objet d'une régularisation au budget primitif.

Les crédits ouverts dans ce document doivent au minimum couvrir ces engagements, ainsi que les engagements provisionnels.

☞ *Arrêt des inscriptions*

Il y a lieu d'arrêter les inscriptions au 31 décembre, conformément à la règle d'annualité, et ce pour chacune des deux sections.

La comptabilité des dépenses engagées peut également être arrêtée à n'importe quel moment pour effectuer le contrôle des inscriptions et déterminer les engagements non mandatés.

☞ *Rattachement des charges (communes et établissements publics d'une population de 3 500 habitants et plus)*

Le rattachement porte sur les dépenses engagées pour lesquelles le service a été fait sans que la facture ne soit parvenue.

Ces dépenses, récapitulées sur un état détaillé par chapitre d'imputation et rappelant le numéro et le montant de l'engagement, donnent lieu à l'émission d'un mandat (voir § 1.1 du chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits »).

☞ *Etablissement de l'état des restes à réaliser*

Les restes à réaliser correspondent (Cf. § 7.2. « Les restes à réaliser » du présent titre) :

- pour les dépenses d'investissement, aux dépenses engagées non mandatées, quelle que soit la taille de la commune ;
- pour les dépenses de fonctionnement des communes de moins de 3 500 habitants, aux dépenses engagées non mandatées ;
- pour les dépenses de fonctionnement des communes de 3 500 habitants et plus, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à service fait.

L'état est établi au 31 décembre de l'exercice. L'état des restes à réaliser, détaillé par chapitre ou article en fonction du vote du conseil municipal, est arrêté en toutes lettres et visé par le maire.

Un exemplaire est joint au compte administratif à titre de justification des restes à réaliser qui y sont inscrits ; deux exemplaires sont adressés au comptable qui retourne un exemplaire visé par lui au maire, qui le joint au budget de reprise du résultat de l'exercice à titre de justification.

Les dépenses engagées non mandatées au 31 décembre, après annulation des engagements devenus sans objet, font l'objet d'un engagement provisionnel au 1er janvier de l'exercice suivant.

☞ *Production de l'état des dépenses engagées non mandatées en cours d'exercice*

Dans le cadre des procédures prévues par les articles L 1612-2, L 1612-5, L 1612-9, L 1612-14, L 1612-15, L 1612-16 et L 1612-18 du code général des collectivités territoriales, les autorités chargées du contrôle budgétaire peuvent demander la production d'états des dépenses engagées en cours d'exercice.

2.2.2. Exemples

Les tableaux ci-après exposent les modalités de tenue et de suivi de la comptabilité des dépenses engagées dans les chapitres 011 « Charges à caractère général » et 012 « Charges de personnel et frais assimilés ». Il y aurait lieu de compléter ces inscriptions par la ventilation des dépenses engagées dans les articles concernés au sein des chapitres 011 et 012.

CHAPITRE : 011				CRÉDITS OUVERTS				CUMUL					
Libellé : charges à caractère général (ou article si le conseil municipal a voté par article)				Pour mémoire : budget précédent : 35 000 BP date : 15/03 BS n° 1 DM n° 1				33 000	MONTANT DES MANDATEMENTS				
n° engagt.	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	n°BC ou marché	Montant de l'engag.	Cumul des engag.	Crédits disponibles	Date serv.fait	n° mandat	Date mandat.	Montant du mandat.	Cumul des mandats	Engagt. compl. ou rectific.
1	2/01	Engagement provisionnel contrat entretien chaudière	Entreprise La Chauffe		3 000	3 000							
2	30/1	Commande fioul	« «	1	1 500	4 500		5/2	24	21/2	1 612,18	1 612,18	n°3
3	19/2	Engagement complémentaire à l'engagement n°2	« «		113	4 613							

CHAPITRE : 011				CRÉDITS OUVERTS				CUMUL	MONTANT DES MANDATEMENTS					
Libellé : charges à caractère général (ou article si le conseil municipal a voté par article)				Pour mémoire : budget précédent : 35 000 BP date : 15/03 BS n° 1 DM n° 1				33 000						
n° engagt.	Date	Nature de l'engagement	Désignation du créancier	n°BC ou marché	Montant de l'engag.	Cumul des engag.	Crédits disponibles	Date serv.fait	n° mandat	Date mandat.	Montant du mandat.	Cumul des mandats	Engagt.compl. ou rectific.	
4	25/3	Achats de fournitures scolaires	Librairie Lafleur	2	900	5 513	27 487	25/3	40	30/3	775,46	2487,64	n°4	
5	30/3	Rectification engagement n°4	« «		- 124	5 389	27 611							
6	24/4	Petites réparations mairie	Entreprises Chateau	3	550	5 939	27 061	30/4	63	30/4	545,10	3 032,74		

3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES

3.1. COMPTABILISATION DES MANDATS

L'émission d'un mandat suppose la comptabilisation préalable de l'engagement correspondant (voir §2 « Comptabilité des dépenses engagées » du présent titre).

Lors de l'émission du mandat, il convient d'annoter la comptabilité des dépenses engagées du numéro du mandat et de son montant et d'opérer les ajustements d'engagements nécessaires.

Par ailleurs, les mandats sont toujours imputés sur *l'article* budgétaire, même lorsque le conseil municipal a voté le budget par chapitre.

L'existence des crédits disponibles s'apprécie toujours lors de l'engagement.

Il ne peut donc y avoir de mandatement que s'il existe des crédits disponibles lors de l'engagement.

Pour la forme, le contenu, la présentation des mandats, ainsi que les règles de prescription et de déchéance, il convient de se référer au § 2 « Mandats de paiement » du chapitre 2 « L'exécution des dépenses » du titre 3.

Les articles L 1617-2 et L 1617-3 du C.G.C.T. rappellent la nature et l'étendue des contrôles que le comptable peut valablement opérer sur le mandat et complètent ceux qui lui incombent conformément aux articles 12B et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

A cet effet, le décret n° 88-74 du 21 janvier 1988 fixe la liste des pièces justificatives à produire à l'appui du mandat et que le comptable est en droit d'exiger.

En cas de réquisition, l'ordonnateur peut établir, sous sa responsabilité, une attestation que le service a été fait, justifiant le droit au paiement (article 3 du décret n° 83-16 du 13 janvier 1983).

3.2. COMPTABILISATION DES TITRES DE RECETTES

Les titres de recettes sont émis dans une série continue.

La comptabilité doit permettre de connaître à tout moment, au niveau de vote retenu par le conseil municipal, le montant des émissions réalisées ; elle doit également permettre de connaître le détail par articles budgétaires des émissions réalisées.

Pour les délais d'émission et la présentation formelle des titres de recettes, il convient de se référer au § 2 « Titres de recettes » du chapitre 1 « L'exécution des recettes » du titre 3.

Il est rappelé que les titres émis (sur produits encaissés ou rattachés) et les titres restant à émettre (et inscrits en restes à réaliser) doivent être appuyés de justifications (article R 241-13, 3° du code des communes).

Lorsque le maire présente au conseil municipal le compte administratif de l'exercice clos, il joint à ce compte les développements nécessaires pour éclairer le conseil municipal.

Enfin, l'article L 1612-14 du code général des collectivités territoriales prévoit une vérification de la sincérité des inscriptions faites au compte administratif.

S'il n'existe pas, comme pour les dépenses, de comptabilité des engagements ni de liste des pièces justificatives à produire à l'appui du titre émis, les dispositions législatives et réglementaires ci-dessus présupposent la justification de l'exécution des recettes, de même que celle de leur inscription au budget.

4. VENTILATION, PAR SERVICE, DE CERTAINES OPÉRATIONS

Il est recommandé de ventiler les dépenses et les recettes réalisées, non seulement par article, mais également par service.

Les documents budgétaires des communes de moins de 3 500 habitants permettent la ventilation par service des dépenses et des recettes de la section de fonctionnement.

En investissement, le détail que procure, si la collectivité le souhaite, le vote par opération, permet également d'individualiser les dépenses et les recettes propres aux principaux équipements.

Cette possibilité se trouve encore accrue et facilitée pour les communes de plus de 3 500 habitants par la présentation fonctionnelle croisée. Le niveau fixé par la nomenclature fonctionnelle produit à cet effet une information beaucoup plus détaillée. Il n'est pas nécessaire en ce cas de faire un détail spécifique dans les documents budgétaires. La présentation par sous fonction est croisée au budget primitif avec le chapitre par nature et au compte administratif avec l'article.

Lors de la présentation du budget et du compte administratif, le maire peut fournir au conseil municipal, à titre de développements supplémentaires, un détail par service plus affiné, mais ces informations, ayant un caractère facultatif et propre à la commune, n'ont pas à être reprises dans le corps des documents budgétaires.

5. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTION SPÉCIALE

Les recettes grevées d'affectation spéciale sont inscrites directement au budget. L'emploi peut en être déterminé d'une manière continue.

Si le principe général demeure la non-affectation des recettes aux dépenses, de nombreux textes législatifs ou réglementaires organisent de telles affectations.

☞ En investissement

- les dons et legs reçus peuvent être grevés de charges ou d'affectation spéciales ;
- la plupart des subventions reçues par les communes sont attribuées au titre d'un équipement spécifique ou d'un groupe d'équipements ;
- certaines taxes dites « d'urbanisme » sont également affectées à une catégorie d'équipements spécifiques. Il en va ainsi pour les participations pour non-réalisations d'aires de parking, exclusivement affectées à la réalisation d'un parc public de stationnement (article R 332-22 du code de l'urbanisme) et dont le redevable peut demander la restitution faute d'emploi ; il en est de même pour les amendes de police dont deux décrets déterminent les affectations (décrets n° 85-261 du 22 février 1985 et n° 88-351 du 12 avril 1988) et pour le versement de transport (loi du 11 juillet 1973, décret du 7 novembre 1974).

Le compte d'emploi de ces recettes s'obtient par simple lecture des documents budgétaires, dans la mesure où le conseil municipal a voté une opération¹ particulière correspondant aux dépenses effectuées pour l'emploi de la recette. Ainsi, si le conseil municipal a individualisé une opération « construction du parking de la rue X... », en reportant en recette la participation pour non-réalisation d'aires de parking, et, le cas échéant, du produit des amendes de police, la fiche d'opération tient lieu de compte d'emploi de ces deux recettes affectées.

¹ L'opération est constituée par un ensemble d'acquisitions ou d'immobilisations et de travaux sur immobilisations aboutissant à la réalisation d'un ouvrage ou de plusieurs ouvrages de même nature (Cf. Titre 1, chapitre 2 « Les autorisations budgétaires »).

Dans le cas contraire, il convient de servir l'état des recettes grevées d'affectation spéciale¹ en y reportant les dépenses réalisées à l'aide des recettes.

L'individualisation en opération peut également servir à établir le compte d'emploi des subventions attribuées par la communauté européenne ou les fonds structurels. Ces subventions qui, s'imputent à une rubrique particulière de la nomenclature par nature, figurent en recettes affectées de l'opération. Les dépenses de l'opération représentent l'emploi qui en est fait.

☞ En fonctionnement

Les redevances perçues au titre d'un service servent en principe à couvrir en tout ou partie les charges de ces derniers, bien qu'il n'y ait pas à proprement parler d'affectation obligatoire.

En revanche, d'autres recettes de fonctionnement sont affectées à des dépenses particulières.

Il peut s'agir de certaines taxes ou recettes fiscales comme de la taxe sur les remontées mécaniques (article 89 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985), de la redevance ski de fond (article 82 de la loi n° 85-30 du 9 janvier 1985 précitée), de la taxe de séjour (article L 2333-27 du code général des collectivités territoriales).

Parmi les dotations de l'Etat, un certain nombre ont également une affectation particulière : la dotation spéciale instituteur, la dotation de développement rural et la dotation générale de décentralisation.

Les subventions reçues en fonctionnement ont de la même façon une destination précise.

Le compte d'emploi des recettes affectées de la section de fonctionnement s'obtient par lecture des documents budgétaires :

- dans les communes de moins de 3 500 habitants, dans un tableau destiné au report des recettes et des dépenses correspondantes¹ ;
- dans les communes de plus de 3 500 habitants, la présentation fonctionnelle, croisée avec le détail des comptes par nature, donne une information très précise de l'utilisation des recettes.

La comptabilité des produits des groupes 90 et 92 (services fonctionnels individualisés pour les communes de plus de 10 000 habitants votant leur budget par fonction) soulève une difficulté lorsque l'emploi porte sur des services différents : l'enseignement, l'aide sociale, le cimetière, dans l'hypothèse où les donateurs auraient voulu que soient accordés des secours aux élèves indigents (enseignement), aux personnes âgées nécessiteuses (aide sociale) ou assurer dans des conditions déterminées l'entretien d'une tombe (cimetière).

La méthode consiste :

- à saisir la recette de façon individualisée (colonne ou codification informatique affectée « titres et recettes grevées d'affectation spéciale ») ;
- à inscrire la dépense dans le service individualisé ou la sous fonction concernée ;
- à constater, de façon spécifique, la description des emplois de recettes grevées d'affectation spéciale et pour le montant du mandat.

¹ Dans les documents budgétaires, un état est réservé, soit à l'individualisation de certains services, soit au compte d'emploi des recettes grevées d'affectation spéciale.

RECETTES GREVÉES D'AFFECTION SPÉCIALE

Nature	Texte de référence	Affectation
Participation pour non-réalisation d'aires de stationnement	Art R 332-22 du code de l'urbanisme et de la construction	Réalisation de parcs publics de stationnement
Produit des amendes de police	Décret n° 85-261 du 22 février 1985 modifié par le décret n° 88-351 du 12 avril 1988	<p>« Les sommes allouées en application des articles qui précèdent sont utilisées au financement des opérations suivantes :</p> <p>« 1° Pour les transports en commun :</p> <p>« a) Aménagements et équipements améliorant la sécurité des usagers, l'accueil du public, l'accès aux réseaux, les liaisons entre réseaux et avec les autres modes de transport ;</p> <p>« b) Aménagements de voiries, équipements destinés à une meilleure exploitation des réseaux ;</p> <p>« c) Equipements assurant l'information des usagers, l'évaluation du trafic et le contrôle des titres de transport.</p> <p>« 2° Pour la circulation routière :</p> <p>« a) Etudes et mise en oeuvre de plans de circulation ;</p> <p>« b) Création de parcs de stationnement ;</p> <p>« c) Installation et développements de signaux lumineux et de la signalisation horizontale ;</p> <p>« d) Aménagement de carrefours ;</p> <p>« e) Différenciation du trafic.</p>
Participation au programme d'aménagement d'ensemble	Art L 332-9 du code de l'urbanisme et de la construction	La participation représente le coût des équipements publics réalisés dans l'intérêt principal des usagers, des constructions à édifier dans le secteur concerné.
Taxe de séjour	Art L 2333-27 du code général des collectivités territoriales	<p>Dépenses destinées à favoriser la fréquentation touristique de la commune.</p> <p>Dépenses destinées à favoriser la protection des espaces naturels à des fins touristiques (éventuellement reversement à l'organisme gestionnaire du parc national ou du parc naturel régional).</p>
Dotations globales d'équipement (DGE)	Art. L 2334-34 du code général des collectivités territoriales	Subventions pour la réalisation d'une opération déterminée correspondant à une dépense réelle directe d'investissement. La DGE est assimilée à une subvention d'équipement de l'Etat.

RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE (suite)

Nature	Texte de référence	Affectation
Taxe communale sur les entreprises exploitant des engins de remontées mécaniques	Art L 2333-53 du code général des collectivités territoriales	<p>Le produit annuel de la taxe communale est affecté, sous réserve des dispositions prévues au premier alinéa de l'article L 2333-52 :</p> <p>1° A des interventions favorisant le développement agricole en montagne ;</p> <p>2° Aux dépenses d'équipement, de services, de promotion et de formation induites par le développement du tourisme en montagne et les besoins des divers types de clientèle ainsi qu'à l'amélioration des accès ferroviaires et routiers ;</p> <p>3° Aux dépenses de développement d'un tourisme d'initiative locale en montagne et des activités qui y contribuent ;</p> <p>4° A des charges engagées par les clubs locaux de ski pour la formation technique de leur jeunes adhérents ;</p> <p>5° Au financement d'actions de prévention des accidents en montagne conduites par des organismes compétents en la matière, et notamment par les sociétés de secours en montagne.</p>
Prélèvement sur le produit des jeux dans les casinos	Art L 2333-54 du code général des collectivités territoriales	Travaux d'investissement destinés à l'amélioration de l'équipement touristique effectués dans la commune où est exploité le casino.
Versement destiné aux transports en commun	Art L 2333-68 du code général des collectivités territoriales	Dépenses d'investissement et de fonctionnement des transports publics urbains et des autres services de transports publics qui, sans être effectués entièrement à l'intérieur du périmètre des transports urbains, concourent à la desserte de l'agglomération dans le cadre d'un contrat passé avec l'autorité responsable de l'organisation des transports urbains.
Redevance d'accès aux pistes de ski de fonds balisées	Art L 2333-82 du code général des collectivités territoriales	Entretien et extension des pistes et opérations tendant à assurer le développement et la promotion du ski de fond.
Taxe d'usage des abattoirs	Art 54 modifié de la loi de finances rectificative pour 1993	<p>Dépenses d'investissement des abattoirs publics et des frais financiers liés aux emprunts contractés pour ces investissements.</p> <p>Dépenses de gros entretien des abattoirs.</p>

6. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE

6.1. AVANT LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

6.1.1. Etat des travaux d'investissement effectués en régie

L'état des travaux d'investissement effectués en régie doit être établi avant la clôture des opérations.

Il sert à transférer de la section de fonctionnement à la section d'investissement par l'intermédiaire du compte 72 « Travaux en régie » le montant des dépenses de fonctionnement se rapportant à l'exécution de travaux d'investissement.

Il est établi un état distinct par nature de travaux ou par opération. Chaque état est établi en quatre exemplaires, dont deux sont adressés au comptable à l'appui du titre de recettes au compte 72 et du mandat aux comptes d'immobilisations concernés, et un autre au représentant de l'Etat à l'appui du compte administratif pour justifier la demande d'attribution du fonds de compensation pour la T.V.A..

Le montant des dépenses ou portions de dépenses se rapportant au travail ou à l'opération intéressée est reporté sur l'état. Il faut pour cela que lors de l'engagement ou du mandatement de la dépense une indication spéciale (observation manuscrite ou codification informatique) permette de la distinguer des autres dépenses pour la reprendre en fin d'année sur l'état des travaux effectués en régie et de la rattacher aux travaux ou à l'opération considérée.

Les états des travaux d'investissement effectués en régie sont arrêtés en toutes lettres et visés par le maire. Ces opérations sont retracées dans la comptabilité administrative, en recettes au chapitre 72, et en dépenses aux articles intéressés des comptes d'immobilisation de la section d'investissement.

6.1.2. Rattachement des produits et des charges (communes de 3 500 habitants et plus)

Il convient de se référer au § 1.1 du chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits ».

Le recensement des charges à rattacher s'effectue à partir de la comptabilité des dépenses engagées.

Doivent faire l'objet d'un rattachement les charges, c'est à dire les dépenses de fonctionnement, engagées et pour lesquelles le service a été fait. Le rattachement concerne essentiellement les fournitures commandées et livrées, les prestations commandées et effectuées.

Les charges à rattacher sont reportées sur un état, détaillé par imputation budgétaire et comptable par nature, avec l'indication du montant estimé de la dépense.

Il est établi en trois exemplaires et signé par le maire. Deux exemplaires sont adressés au comptable pour justifier le débit des comptes de charges mouvementés et les écritures de contrepassation comptabilisées au début de l'exercice N+1.

Les charges rattachées sont individualisées dans les crédits employés du compte administratif.

Le rattachement des produits concerne les titres restant à émettre pour des recettes dont le fait générateur est intervenu pendant l'exercice (locations payables à terme échu, par exemple). La justification du rattachement, conformément à l'article R 241-13 du code des communes, constitue un élément de la sincérité des comptes, soumis au contrôle du représentant de l'Etat.

Les produits rattachés sont reportés sur un état détaillé par imputation budgétaire et comptable par nature, avec l'indication du montant estimé de la recette.

Il est établi par le maire et adressé au comptable dans les conditions indiquées ci-dessus pour les charges rattachées.

Les produits rattachés sont individualisés dans les réalisations du compte administratif.

6.2. A LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

6.2.1. Pour toutes les collectivités

Le compte administratif principal est accompagné obligatoirement des comptes administratifs des services annexés et des tableaux annexes, dans les mêmes conditions que pour la présentation des budgets auxquels ils se réfèrent, à savoir :

- l'état de la dette ;
- l'état des instruments de couverture du risque financier, s'il y a lieu ;
- le tableau récapitulatif des lignes d'emprunts composant le notionnel de référence, s'il y a lieu ;
- l'état des immobilisations ;
- l'état des provisions constituées ;
- l'état des répartitions des charges ;
- l'état des crédits de trésorerie s'il y a lieu ;
- l'état des engagements donnés : emprunts garantis, contrats de crédit-bail, autres engagements donnés ;
- l'état des engagements reçus : subventions en annuités, autres subventions reçues ;
- l'état des recettes grevées d'affectation spéciale ;
- l'état du personnel ;
- la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes, d'une part, et des budgets des établissements publics communaux (C.C.A.S., Caisses des Ecoles), d'autre part ;
- l'état des dépenses engagées non mandatées (arrêté du 26 avril 1996).

6.2.2. Pour les communes de 3 500 habitants et plus et les groupements comprenant au moins une commune de 3 500 habitants et plus

Dans le cadre de la loi d'orientation n° 92-125 du 6 février 1992, qui a notamment pour objectif de renforcer les moyens d'information mis à la disposition de toutes les parties intéressées à la vie communale, les communes de 3 500 habitants et plus, leurs établissements publics administratifs et les établissements publics de coopération intercommunale ont l'obligation de produire les états annexes suivants (Cf. § 2.3 « Les annexes et informations complémentaires » du chapitre 3 du titre 1 « Le budget ») :

- données synthétiques sur la situation financière de la collectivité, à insérer dans une publication locale diffusée par la commune.;
- liste des concours attribués aux associations sous forme de prestations en nature et de subventions ;
- présentation consolidée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de la commune ;
- tableaux de synthèse des comptes administratifs afférents au dernier exercice connu des organismes de coopération intercommunale dont est membre la commune ;
- bilans certifiés conformes du dernier exercice connu des organismes dans lesquels la commune détient une part du capital ou au bénéfice desquels la commune a garanti un emprunt ou versé une subvention supérieure à 75 000 € ou représentant plus de 50 % du budget de l'organisme ;
- tableau de l'encours des emprunts garantis par la commune ainsi que l'échéancier de leur amortissement ;
- comptes et annexes produits par les délégataires de service public ;

- tableau des acquisitions et cessions immobilières mentionnée au c) de l'article L 1523-3 du C.G.C.T. ;
- situation des autorisations de programme ouvertes pour les collectivités pratiquant la procédure des AP/CP.

7. ETABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF

Le compte administratif est un document de synthèse qui présente les résultats de l'exécution du budget.

Il compare, à cette fin :

- d'une part, les prévisions ou autorisations se rapportant à chaque chapitre et à chaque article du budget,
- d'autre part, les réalisations constituées par le total des émissions de titres de recettes et des émissions de mandats correspondant à chaque article budgétaire.

Il est établi à l'aide de la comptabilité administrative tenue par l'ordonnateur précédemment décrite.

Le compte administratif retrace l'exécution du budget de l'exercice défini comme suit :

- l'exercice correspond à l'année civile qui débute le 1er janvier et s'achève le 31 décembre ;
- la journée comptable du 31 décembre est prolongée jusqu'au 31 janvier pour les opérations de *fonctionnement* et les opérations d'ordre.

Cette journée complémentaire permet notamment d'émettre les mandats et les titres correspondants à des services faits et à des droits acquis jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré.

Tous les services faits au cours d'une année affectant la section de fonctionnement doivent avoir fait l'objet d'une comptabilisation pour le dernier jour de janvier de l'année suivante au plus tard.

Les communes de 3 500 habitants et plus procèdent au rattachement des produits et des charges ayant donné lieu à service fait ou droits acquis sur cours de l'exercice selon les modalités définies au titre 1, chapitre 3, 2.1.3. « Le rattachement des produits et des charges à l'exercice » et au titre 3, chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice ». Les mandats et les titres établis à cet effet, du 1er au 31 janvier sont inscrits sur les bordereaux de mandats et de titres sous la date du 31 décembre précédent.

- jusqu'au 21 janvier, l'assemblée délibérante peut prendre des décisions modificatives de virement ou d'ajustement des crédits afférents à la section de fonctionnement. Ces décisions sont transmises au représentant de l'Etat chargé du contrôle budgétaire dans les cinq jours suivant cette date ;
- il n'y a ni journée complémentaire, ni décisions modificatives d'ajustement postérieures au 31 décembre pour les opérations *réelles* affectant *la section d'investissement*.

Le compte administratif est appuyé d'un état des dépenses engagées non mandatées et des restes à réaliser concernant les sections d'investissement et de fonctionnement (Cf. § 2.2.1.4. du présent titre). L'état des dépenses engagées non mandatées est établi à partir de la comptabilité des dépenses engagées (Cf. § 7.2 « Les restes à réaliser » du présent chapitre).

7.1. PRÉSENTATION MATÉRIELLE

Le compte administratif, retraçant l'exécution du budget, se présente sous la même forme que ce dernier.

Il se divise en deux sections, comprend des états annexes et se clôture sur des balances qui permettent de dégager les résultats de chaque section.

Le compte administratif présente par colonne distincte et dans l'ordre des chapitres et des articles du budget :

☞ *en recettes*

- la nature des recettes ;
- les évaluations des recettes figurant au budget ;
- la fixation définitive des sommes à recouvrer d'après les titres justificatifs.

☞ *en dépenses*

- la nature des dépenses du budget ;
- les ouvertures de crédits ;
- les crédits ou portions de crédits à annuler, faute d'emploi dans les délais prescrits (article R 241-13 du code des communes).

Les recettes comprennent à la fois les titres émis (réalisations et rattachements) et les recettes afférentes à l'exercice pour lesquelles un titre reste à émettre (restes à réaliser). Ces dernières recettes doivent être justifiées par des titres.

Les dépenses comprennent les mandats émis et les restes à réaliser puisque, conformément à l'article 29 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, les dépenses engagées ne peuvent l'être que dans la limite des crédits ouverts au budget.

Le montant des crédits de dépenses retracé au compte administratif couvre donc à la fois les réalisations, les charges rattachées et les éventuelles dépenses engagées restant à réaliser.

7.1.1. Le corps du compte administratif permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions

7.1.1.1. Budget voté par nature

Lorsque le budget est voté par *nature*, le compte administratif présente par chapitre et article les prévisions et les réalisations.

Dans tous les cas, il comporte en outre une présentation particulière de la section de fonctionnement :

- une présentation de l'exécution du budget au niveau du seul résultat de chaque section, pour l'exercice et en cumulé ;
- une présentation des masses significatives de la section de fonctionnement, au niveau de la comptabilité générale par nature.

Un tableau fait apparaître à cet effet :

- le résultat de l'exploitation des services et de la gestion courante, dégagé à partir des dépenses imputées aux comptes 60 à 65 inclus, et aux recettes inscrites aux comptes 70 à 75 inclus,
- le résultat financier, correspondant au solde des dépenses du compte 66 et des recettes du compte 76,
- le résultat exceptionnel, correspondant au solde des dépenses du compte 67 et des recettes du compte 77 (sauf 777),
- le résultat final des opérations réelles de fonctionnement de l'exercice, obtenu par sommation de ces trois résultats.

Les opérations inscrites aux comptes 68 et 78, 777 et 79, correspondent à des opérations d'ordre budgétaires ayant pour effet des transferts de section à section. Le solde de ces opérations représente l'autofinancement dégagé au cours de l'exercice sur la seule section de fonctionnement.

Une balance globale des comptes de la comptabilité administrative distingue par ailleurs les opérations réelles et les opérations d'ordre.

7.1.1.2. Budget voté par fonction

Lorsque le budget a été voté par *fonction*, chaque chapitre fonctionnel présente les prévisions et les réalisations, détaillées au niveau de la fonction, de la sous-fonction et de la rubrique. Par ailleurs, les réalisations sont enregistrées au niveau le plus détaillé du plan de comptes par nature. La vue d'ensemble comporte une présentation croisée avec les comptes par nature à deux chiffres, et chaque fonction comporte une présentation croisée avec les comptes par nature au niveau le plus détaillé.

7.1.2. La présentation croisée nature-fonction

Cette présentation croisée ne concerne que les communes de plus de 3 500 habitants, ainsi que celles de 3 500 habitants et moins ayant opté pour une présentation croisée de leur budget.

Pour les communes de plus de 3 500 habitants votant par *nature*, chacun des *articles* budgétaires est croisé avec la codification la plus détaillée ouverte dans la nomenclature fonctionnelle.

Pour les communes de plus de 10 000 habitants ayant opté pour un vote par *fonction*, la présentation par nature au niveau le plus détaillé est croisée avec chacun des *articles* budgétaires retraçant les opérations et les services individualisés.

7.1.3. Les états annexes et les informations générales

Ils se présentent et sont établis comme ceux du budget primitif.

Les documents budgétaires des communes de 3 500 habitants et plus sont assortis, sans préjudice des dispositions de l'article L 2343-2 du C.G.C.T., des états annexes et des informations générales décrits au § 6.2.2. du présent chapitre.

7.2. LES RESTES À RÉALISER

Les résultats de l'exercice budgétaire figurant au compte administratif sont constitués du déficit ou de l'excédent réalisé de chacune des deux sections, mais aussi des restes à réaliser en dépenses et en recettes. Ces derniers font en effet partie intégrante des résultats du compte administratif.

Le montant des restes à réaliser en section d'investissement comme en section de fonctionnement, est déterminé à partir de la *comptabilité* d'engagement dont la tenue obligatoire résulte de l'article 51 de la loi du 6 février 1992.

7.2.1. Les communes de moins de 3 500 habitants

7.2.1.1. En section d'investissement

Les restes à réaliser en investissement correspondent :

- en dépenses, aux dépenses engagées non mandatées au 31 décembre de l'exercice,
- et en recettes, les recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre de recettes.

Il n'y a pas de restes à réaliser au titre des opérations d'ordre, en dépenses comme en recettes.

De même, le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital, qui constitue une dépense obligatoire, ne peut s'inscrire en restes à réaliser.

Les restes à réaliser en dépenses sont justifiés par l'état des dépenses engagées non mandatées ; en recettes, ils sont justifiés dans les conditions de l'article R 241-13 du code des communes.

L'ordonnateur établit un état détaillé des dépenses engagées non mandatées, dont un exemplaire est joint au compte administratif pour justifier le solde d'exécution de la section d'investissement à reporter.

Un second exemplaire est adressé au comptable pour permettre le règlement des dépenses y figurant, jusqu'à la reprise des crédits en cause au budget de l'exercice suivant.

L'état des dépenses engagées non mandatées est accompagné d'un état des restes à réaliser en recettes faisant apparaître le financement prévu de façon certaine mais restant à réaliser pour couvrir les dépenses en cause.

7.2.1.2. En section de fonctionnement

Les ouvertures de crédit de la section de fonctionnement ont une portée strictement annuelle : un crédit qui n'a pas fait l'objet d'un engagement au cours de l'année civile tombe automatiquement.

Les restes à réaliser en fonctionnement correspondent donc :

- en dépenses, aux dépenses engagées au 31 décembre de l'exercice et non mandatées à l'issue de la journée complémentaire ;
- et en recettes, aux recettes certaines au 31 décembre de l'exercice et non mises en recouvrement à l'issue de la journée complémentaire.

Il n'y a pas de restes à réaliser au titre des opérations d'ordre en dépenses comme en recettes.

En recettes, il n'y a pas de restes à réaliser au titre des contributions directes.

Les restes à réaliser en dépenses sont justifiés par l'état des dépenses engagées non mandatées ; en recettes, ils sont justifiés dans les conditions de l'article R 241-13 du code des communes.

L'ordonnateur établit et certifie un état détaillé des dépenses engagées et non mandatées, arrêté au 31 décembre. Ce document indique la nature et l'imputation de chacune des dépenses en cause.

Le premier exemplaire de l'état des dépenses engagées non mandatées est joint au compte administratif, à titre de justificatif du résultat de l'exécution du budget de l'exercice.

Le second exemplaire est adressé au comptable, pour lui permettre de payer en l'absence de crédits au cours de l'exercice suivant, dans la limite des crédits de fonctionnement restés disponibles à chacun des articles intéressés du budget précédent.

Lors de la reprise des résultats de fonctionnement au budget de l'exercice suivant, le montant des dépenses engagées non mandatées est repris en dépenses aux chapitres ou articles concernés à hauteur des montants indiqués sur l'état arrêté par l'ordonnateur.

Il est produit de la même façon un état détaillé des recettes attendues.

7.2.1.3. Cas particulier

Pour les communes de moins de 3 500 habitants ayant décidé de recourir au rattachement des charges et des produits à l'exercice, il convient de se reporter aux dispositions ci-après.

7.2.2. Les communes de 3 500 habitants et plus

7.2.2.1. En section d'investissement

Pour les communes de 3 500 habitants et plus, la définition des restes à réaliser de la section d'investissement étant *identique* à celle applicable aux communes de moins de 3 500 habitants, il convient donc de se référer à la définition des restes à réaliser telle que définie au § 7.2.1.1. « Restes à réaliser de la section d'investissement - communes de moins de 3 500 habitants ».

7.2.2.2. En section de fonctionnement

Les communes de 3 500 habitants et plus ayant l'obligation de procéder au rattachement des charges et des produits à l'exercice, les restes à réaliser en section de fonctionnement ne concernent que les opérations n'ayant pas donné lieu à rattachement. Ils correspondent :

- en dépenses, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice ;
- et en recettes, aux recettes certaines non mises en recouvrement à l'issue de la journée complémentaire.

7.3. CHRONOLOGIE DES OPÉRATIONS DE CLÔTURE DE L'EXERCICE

7.3.1. La clôture de l'exercice

L'exercice est annuel. Il débute le 1er janvier et s'achève le 31 décembre. Toutefois, il existe une période dite « journée complémentaire » d'un mois qui permet au maire de procéder à l'émission des titres de perception et des mandats correspondant aux droits acquis et aux services faits jusqu'au 31 décembre.

Cette journée complémentaire ne couvre que les opérations concernant exclusivement la section de fonctionnement (article R 241-3 du code des communes). Il n'y a pas de journée complémentaire pour l'investissement, à l'exception des opérations d'ordre budgétaires.

L'exercice n'est donc effectivement clos qu'au 31 janvier, la fin de l'exercice étant rétroactivement fixée au 31 décembre.

L'arrêté des comptes intègre obligatoirement les opérations intervenues au titre de l'exercice clos pendant la journée complémentaire jusqu'au 31 janvier.

7.3.2. La production du compte de gestion

Le compte de gestion est produit au plus tard le 1er juin (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales).

7.3.3. Le vote du compte de gestion

Le conseil municipal entend, débat et arrête les comptes de gestion des receveurs sauf règlement définitif (article L 2121-31 du code général des collectivités territoriales).

7.3.4. Le vote du compte administratif

L'arrêté des comptes de la collectivité est constitué par le vote du conseil municipal sur le compte administratif présenté par le maire avant le 30 juin de l'année suivant l'exercice après production par le comptable du compte de gestion (article L 1612-12 du C.G.C.T.).

Il est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption (articles L 1612-12 et L 2121-31 du code général des collectivités territoriales).

Le maire joint à ce compte les développements et explications nécessaires pour éclairer le conseil municipal, ainsi que le représentant de l'Etat chargé du contrôle de légalité et du contrôle budgétaire, et leur permettre d'apprécier ses actes administratifs pendant l'exercice écoulé (article R 241-3 du code des communes).

Dans les séances où le compte administratif du maire est débattu, le conseil municipal élit son président. Le maire se retire au moment du vote du compte administratif après sa discussion (article 2121-14 du C.G.C.T.).

Le compte administratif est déposé à la mairie (article L 2341-1 du code général des collectivités territoriales) et, le cas échéant, à la mairie annexe, où il est remis sur place à la disposition du public dans les quinze jours qui suivent son adoption. Le public est avisé de la mise à disposition par tout moyen de publicité au choix du maire (article L 2313-1 du code général des collectivités territoriales).

Le compte administratif est présenté chaque année par le maire au conseil municipal (article L 2121-31 du code général des collectivités territoriales).

Le compte administratif a donc un caractère obligatoire. S'il n'est pas voté avant le 30 juin, et transmis au représentant de l'Etat dans le département au plus tard le 15 juillet, ce dernier saisit la Chambre Régionale des Comptes (C.R.C.) du plus proche budget voté par la collectivité territoriale (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales visé ci-dessus). La saisine de la C.R.C. a pour effet de dessaisir l'assemblée de ses pouvoirs budgétaires dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T. Il faut entendre par budget toute décision budgétaire, c'est-à-dire budget primitif, mais aussi budget supplémentaire ou décision modificative. La C.R.C. n'est donc pas saisie du compte administratif proprement dit, mais de la sincérité d'une décision budgétaire qui n'intègre pas l'arrêté des comptes de l'exercice écoulé.

Comme à l'article L 1612-2 du code général des collectivités territoriales, le législateur ne donne pas au représentant de l'Etat le pouvoir d'apprécier l'opportunité de la saisine, qui intervient dès que la date limite se trouve dépassée. Si celui-ci ne saisit pas la C.R.C. de l'absence du vote du budget primitif, il doit au minimum l'en informer en motivant l'absence de saisine.

Si le compte administratif n'est pas voté, il n'y a pas d'arrêté des comptes (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales). Le vote tardif du compte administratif n'est pas un motif de sa nullité (CE 28 juillet 1995, Mme MEDES) mais, s'il intervient après le 15 juillet, la procédure de saisine de la C.R.C. doit être enclenchée par le représentant de l'Etat. Conformément à l'article L 2121-31 du C.G.C.T., le vote du compte administratif est annuel. Il ne peut donc intervenir après le 31 décembre de l'exercice N+1.

Le conseil municipal ne peut valablement délibérer sur le compte administratif s'il ne dispose pas de l'état de situation de l'exercice clos (CE 3 novembre 1989, Gérard Ecorcheville et autres).

7.4. LE COMPTE ADMINISTRATIF : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ

7.4.1. Le contrôle de l'équilibre du compte administratif

Lorsque le compte administratif fait apparaître un déficit égal ou supérieur à 10 % des recettes de la section de fonctionnement pour les communes dont la population est inférieure à 20 000 habitants et à 5 % pour celles dont la population est supérieure, le représentant de l'Etat saisit la chambre régionale des comptes.

La composition du résultat doit faire l'objet d'un examen vigilant : même si le déficit se situe en dessous du seuil de 5 ou 10 % évoqué ci-dessus, ou s'il existe un excédent global, la constatation d'un déficit de fonctionnement représente toujours un indicateur financier défavorable. Une telle situation, si elle ne nécessite pas la saisine de la chambre régionale des comptes au titre de l'article L 1612-14 du code général des collectivités territoriales peut donner lieu à une demande de vérification de gestion sur la base de l'article L 211-8 du code des juridictions financières et, au minimum, à une analyse financière.

Ce déficit doit correspondre au résultat d'ensemble de l'exercice considéré : il résulte de la somme algébrique des soldes des sections de fonctionnement et d'investissement du compte administratif principal, éventuellement majoré du déficit du ou des comptes administratifs annexes.

En conséquence, pour l'application des dispositions législatives qui précèdent :

- dans chaque compte, les soldes des deux sections se compensent : un excédent en section d'investissement peut équilibrer un déficit de la section de fonctionnement, et inversement ;
- les résultats à prendre en considération comprennent les restes à réaliser en recettes et en dépenses, c'est-à-dire les recettes certaines qui ne sont pas encore enregistrées en comptabilité et les dépenses engagées et non mandatées (Cf. § 7.2. « Les restes à réaliser » du présent titre) ;
- les masses globales des comptes administratifs annexes à caractère administratif sont à retenir.

La chambre régionale des comptes dispose d'un délai d'un mois à compter de sa saisine par le représentant de l'Etat pour proposer à la commune les mesures de redressement nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire.

Le budget primitif de l'exercice suivant lui est automatiquement transmis par le représentant de l'Etat dans le département.

En l'absence des mesures suffisantes dans ce budget pour résorber le déficit du compte administratif, la chambre propose dans le délai d'un mois au représentant de l'Etat, en vue de son règlement, les mesures de rétablissement de l'équilibre.

7.4.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif

Le représentant de l'Etat exerce en outre un contrôle de la sincérité du compte administratif (article L 1612-14 du C.G.C.T.)

La sincérité des *réalisations* s'apprécie par comparaison avec les résultats du compte de gestion voté par le conseil municipal.

La sincérité *des restes à réaliser* s'apprécie par comparaison, d'une part, avec les états joints au compte administratif et issus de la comptabilité des engagements, pour les dépenses, d'autre part, avec tout document susceptible d'établir la réalité ou le caractère certain de la recette (Conseil d'Etat, 1997, commune de Garges-les-Gonesses). Le représentant de l'Etat, dans l'exercice du contrôle de la sincérité du compte administratif, est habilité à demander la production de ces justifications (arrêté du 26 avril 1996 relatif à la comptabilité des dépenses engagées ; article R 241-13 du code des communes).

La constatation de l'insincérité du compte administratif peut conduire le représentant de l'Etat à saisir la chambre régionale des comptes dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T. sur la base du déficit réel.

Par ailleurs, la sincérité des inscriptions comptables portées au compte administratif constitue une condition de la légalité de la délibération approuvant ce compte administratif (TA de Basse-Terre 1er mars 1994). Un compte administratif insincère peut faire l'objet d'une annulation par le juge administratif.

CHAPITRE 2

LA COMPTABILITÉ DU RECEVEUR MUNICIPAL

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Selon les dispositions de l'article L 1617-1 du code général des collectivités territoriales, les fonctions du receveur municipal sont exercées par un comptable direct du Trésor ayant la qualité de comptable principal. Aux termes de l'article L 2343-1 du même code, le comptable de la commune est chargé seul et sous sa responsabilité d'exécuter les recettes et les dépenses, de poursuivre la rentrée de tous les revenus de la commune et de toutes les sommes qui lui sont dues, ainsi que d'acquitter les dépenses ordonnancées par le maire jusqu'à concurrence des crédits régulièrement accordés.

Par ailleurs, conformément aux dispositions de l'article 11 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables publics sont seuls chargés :

- de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir ;
- du paiement des dépenses soit sur ordres émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;
- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ;
- du maniement des fonds et des mouvements des comptes de disponibilités ;
- de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Le receveur municipal en tant que comptable public, est, en outre, amené à faire, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire un certain nombre de contrôles formels précisés par les articles 12 et 13 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 précité avant de prendre en charge les titres et les mandats émis par le maire.

Comme tout comptable principal, le receveur municipal doit rendre ses comptes au juge des comptes.

Aussi sa comptabilité comporte-t-elle deux volets :

- le premier, intitulé « comptabilité budgétaire », permet au conseil municipal et au juge des comptes de s'assurer du respect des autorisations budgétaires ;
- le second, intitulé « comptabilité générale », permet de retracer la situation patrimoniale de la commune.

2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Ce premier volet de la comptabilité du receveur municipal est organisé de façon à lui permettre :

- de suivre, en permanence, tant en recettes qu'en dépenses, la consommation des crédits par rapport au niveau de vote du budget ;
- et de retracer les recettes et les dépenses au niveau le plus fin ouvert dans la nomenclature budgétaire.

A cet effet, la comptabilité budgétaire du receveur municipal comporte deux états :

- un état de consommation des crédits ;
- et un état des réalisations des dépenses et des recettes.

Outre ces deux états, il est établi des fiches budgétaires à l'appui desquelles sont classés les titres et les mandats.

2.1. L'ÉTAT DE CONSOMMATION DES CRÉDITS

Cet état, destiné à faire apparaître, en permanence le solde des crédits disponibles par rapport aux crédits votés suivant le niveau auquel le budget a été voté, est détaillé par chapitre, par article et éventuellement par article spécialisé.

L'état de consommation des crédits budgétaires est toujours présenté de façon identique, que le budget soit voté par nature ou par fonction. L'investissement apparaît avant le fonctionnement et les dépenses avant les recettes.

Il indique :

- le numéro du chapitre ou de l'article, (en fonction du niveau de vote) ;
- l'intitulé du chapitre (ou de l'article) ;
- les autorisations budgétaires du budget primitif ;
- les autorisations budgétaires du budget supplémentaire ;
- les autorisations budgétaires des décisions modificatives ;
- les autorisations budgétaires totales ;
- le total des émissions de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- le total des annulations de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- les dépenses ou recettes nettes par chapitre (ou article) ;
- la différence entre les autorisations et les réalisations.

2.2. L'ÉTAT DES RÉALISATIONS DES DÉPENSES ET DES RECETTES

Ce second état de la comptabilité budgétaire retrace l'ensemble des mandats et des titres émis par l'ordonnateur et pris en charge par le receveur municipal au cours d'un exercice donné. Il permet de servir la partie de l'état de consommation des crédits réservée à la description de l'exécution du budget.

Le classement retenu pour ce document est le même que celui qui est exposé au paragraphe précédent pour suivre la consommation des crédits.

L'exécution des dépenses et des recettes étant effectuée au niveau de l'article budgétaire, l'état des réalisations est toujours détaillé par article.

Cet état présente, pour chaque article ouvert au budget, le cumul des émissions de titres ou de mandats depuis le premier janvier de l'exercice. Il comporte les indications suivantes :

- le numéro du chapitre ;
- le numéro de l'article et son intitulé ;
- le montant des émissions de mandats de dépenses ou de titres de recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant cumulé des dépenses ou des recettes.

L'état des réalisations des dépenses et des recettes comporte, enfin, une totalisation par chapitre puis une récapitulation de l'ensemble des chapitres.

2.3. LES FICHES BUDGÉTAIRES

Pour permettre au receveur municipal de classer les titres et les mandats pris en charge dans ses écritures, des « fiches budgétaires » sont établies par articles ouverts au budget, chaque fiche faisant en outre l'objet d'une récapitulation.

Les fiches budgétaires mentionnent, pour chaque mouvement :

- la date de l'opération ;
- le numéro du mandat ou du titre ;
- le montant des annulations ;
- les dépenses ou recettes nettes cumulées par journée ;
- les dépenses ou recettes nettes cumulées depuis le début de l'exercice.

Les fiches budgétaires comportent également, pour les mandats et les titres à imputation multiple, la référence à la fiche à laquelle le mandat ou le titre est joint.

Lorsque le budget est voté par fonction, des fiches annexes aux fiches budgétaires sont élaborées pour chacun des articles afférents aux opérations (investissement) et services (fonctionnement) ventilables, c'est-à-dire pour tous les articles identifiés par les codes à deux chiffres 90 et 92.

Pour les opérations relatives à ces rubriques, une fiche est établie par article et par compte par nature au niveau le plus fin du plan de comptes ; les titres et les mandats correspondants sont joints à cette fiche annexe lors de leur production au juge des comptes.

Les fiches budgétaires sont classées dans le même ordre que celui retenu pour « l'état de consommation des crédits » et de « l'état des réalisations des dépenses et recettes ».

L'ensemble des documents décrits ci-dessus permet au receveur municipal de suivre, au jour le jour, la consommation des crédits disponibles et de connaître, par article, le montant des mandats et des titres pris en charge ainsi que le détail des dépenses et des recettes correspondantes.

2.4. TRANSMISSION À L'ORDONNATEUR DES DOCUMENTS RELATIFS À L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

L'état de consommation des crédits et l'état des réalisations des dépenses et des recettes sont transmis selon une périodicité arrêtée conjointement par le maire et le receveur municipal.

Cette transmission doit en tout état de cause intervenir, au moins une fois par mois, dans les communes de 500 habitants ou plus, et au moins une fois par trimestre, dans celles de moins de 500 habitants.

3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DE LA COMMUNE

3.1. PRINCIPES

☞ *Le receveur tient seul, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, la comptabilité générale de la commune.*

☞ *La comptabilité générale est toujours tenue par nature quelles que soient la taille de la commune et les modalités de vote du budget.*

Elle retrace :

- les opérations budgétaires ;

- les opérations de trésorerie ;
 - les opérations faites avec des tiers ;
 - les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation.
- ☞ La comptabilité générale est organisée selon la méthode dite « en partie double » dont une des caractéristiques est la règle des deux inscriptions simultanées en débit et en crédit, emportant à tout moment l'égalité des masses débitrices et créditrices des comptes. Chaque opération affecte d'un même montant un ou plusieurs comptes débités et un ou plusieurs comptes crédités. Cette méthode présente notamment l'avantage de faciliter les contrôles d'exactitude à tous les stades de la comptabilité.
 - ☞ Les écritures sont tenues, tout au long de l'exercice, sur la base des droits constatés en considérant comme recettes budgétaires les émissions de titres et comme dépenses budgétaires les émissions de mandats. L'application de ce principe tout au long de l'exercice permet de dégager, à tout moment et avec rigueur, des résultats budgétaires ou financiers significatifs.
 - ☞ La comptabilité d'un exercice budgétaire est arrêtée à la date du 31 décembre. Toutefois, une journée complémentaire permet, d'une part, à l'ordonnateur d'émettre, pour les seules opérations de la section de fonctionnement et de stocks ainsi que pour les opérations d'ordre, les mandats et les titres de recettes correspondant à des droits ou obligations constatés se rapportant à l'année qui s'est achevée, et, d'autre part, au comptable de comptabiliser les mandats et titres émis durant cette période. La journée complémentaire s'étend du 1er janvier au 31 janvier. Durant la journée complémentaire, les opérations faisant intervenir les comptes de disponibilités ne peuvent être décrites dans la comptabilité de l'exercice qui s'achève. Elles le sont dans l'exercice qui commence.
 - ☞ La comptabilité présente une description précise et complète du patrimoine avec ses biens (terrains, bâtiments, matériels) ses stocks, ses créances et ses disponibilités, et ses dettes (emprunts et dettes assimilées). La connaissance de la composition du patrimoine doit faciliter sa gestion par les autorités responsables qui peuvent, en particulier, prendre les mesures de renouvellement et de conservation nécessaires, en prévoyant les moyens financiers appropriés.
 - ☞ L'ordonnateur peut prendre connaissance à tout moment des informations portées sur les documents et registres de comptabilité.

3.2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ

3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables

- ☞ *Les deux supports principaux sont :*
 - un livre-journal enregistrant les opérations soit au jour le jour, soit par récapitulation, au moins mensuelle, des totaux de ces opérations à la condition de conserver dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations, jour par jour ou de tenir des journaux auxiliaires.
 - un grand-livre pour l'ouverture et le suivi des comptes en concordance avec les totaux des écritures du livre-journal.
- ☞ *Les écritures du livre-journal sont portées sur le grand-livre et ventilées selon le plan de comptes.*

Dans un ordre propre à chacun d'eux, le livre-journal et le grand-livre classent un même ensemble d'écritures. Il y a toujours relation d'égalité entre les totaux des écritures du livre-journal et les totaux des écritures du grand-livre. Le livre-journal et le grand-livre sont détaillés en autant de journaux auxiliaires et livres auxiliaires ou documents en tenant lieu, que l'importance et les besoins du service l'exigent.

Les données, enregistrées dans les journaux et livres auxiliaires ou documents en tenant lieu, sont périodiquement centralisées dans le livre-journal et le grand-livre. Conformément aux dispositions du premier alinéa ci-dessus, cette récapitulation doit intervenir au moins une fois par mois.

L'organisation de la comptabilité des communes reprend les deux systèmes décrits dans le plan comptable général en les adaptant au système informatique utilisé. Par ailleurs, il est ouvert une série de registres comptables distincts pour le budget principal et chaque budget annexe.

3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité communale

3.2.2.1. Registres comptables de première écriture

☞ Journal général (système classique)

Le « journal général » ou « livre-journal » est un registre de première écriture, dans lequel sont enregistrées chronologiquement, au jour le jour, toutes les opérations affectant la comptabilité générale de la collectivité.

Le journal général comprend les rubriques suivantes :

- la date ;
- le numéro de l'écriture à passer ;
- la catégorie d'opérations concernées, chaque catégorie étant codifiée de la façon suivante :
B.E., pour les écritures relatives à la reprise en balance d'entrée,
O.B., pour les opérations à caractère budgétaire,
O.I., pour les opérations internes,
O.T., pour les opérations affectant un compte financier,
O.D., pour les opérations entre comptes de tiers.
- le compte débité et le compte crédité ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant inscrit en débit et le montant inscrit en crédit.

Le journal général est utilisé dans les postes comptables gérés en micro informatique.

☞ Les journaux auxiliaires (système centralisateur)

Les journaux auxiliaires (ou journaux divisionnaires) sont utilisés dans les postes comptables gérés en télégestion ; ils sont au nombre de cinq :

- deux journaux de prise en charge : le journal « des titres » et le journal « des mandats » où sont inscrits les titres de recettes et les mandats de paiement pris en charge dès que le comptable a terminé les contrôles auxquels il est tenu ;
- deux journaux descriptifs des mouvements de fonds : le journal « Trésor recettes » et le journal « Trésor dépenses » où sont inscrites les opérations d'encaissement et de décaissement, ces journaux étant servis quotidiennement ;
- le journal des « opérations diverses » qui reçoit les opérations ne se rapportant ni à un mouvement de fonds ni à une prise en charge de mandat ou de titre et qui correspondent, notamment, aux mouvements entre comptes de tiers ou aux écritures internes d'ordre patrimonial initiées par le comptable.

Les totaux de ces journaux auxiliaires sont reportés journalièrement dans un « journal-général centralisateur ».

3.2.2.2. Le grand livre

Toutes les informations enregistrées au journal général ou aux journaux divisionnaires sont reportées au « grand livre », ce document étant constitué par l'ensemble des fiches ouvertes, à raison, d'une fiche par compte figurant au plan de comptes par nature.

Chaque fiche du grand livre comporte obligatoirement :

- la date ;
- le numéro d'écriture ;
- la catégorie d'opération ;
- le libellé de l'opération ;
- les références des pièces ;
- le montant en débit et en crédit ;
- le montant des soldes débiteurs et créditeurs.

Les fiches du grand livre mentionnent également le compte de contrepartie utilisé pour chaque opération, ainsi que le solde cumulé de chaque compte.

Les totaux des masses débitrices et des masses créditrices de l'ensemble des fiches du « grand-livre » doivent être égaux au total des débits et des crédits du journal général ou du journal centralisateur.

3.2.2.3. Livres auxiliaires divers

Les livres auxiliaires obligatoirement tenus sont le livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers, le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations et le livre auxiliaire des provisions pour dépréciation des stocks, des comptes de tiers et des comptes financiers.

☞ Livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers

Il permet de suivre les opérations qui ne peuvent être détaillées sur les fiches du grand-livre et d'établir, en fin d'exercice, les états de développement des soldes à produire à l'appui du compte de gestion.

Chaque comptable organise la tenue du livre des comptes de tiers et des comptes financiers selon les besoins du service mais dans tous les cas la présentation des fiches doit permettre de dégager facilement, à tout moment, le montant total des débits et des crédits. Une colonne est affectée aux émargements lorsque cela est nécessaire.

Figurent notamment, dans ce livre auxiliaire, les comptes relatifs aux :

- retenues de garanties et oppositions (c/ 4017 et 4047) ;
- oppositions sur salaires (c/427) ;
- excédents de versement (c/466) ;
- recettes et dépenses à régulariser (c/471 et c/472) ;
- chèques impayés (c/5117) ;
- disponibilités chez les régisseurs (c/541).

Les comptes mouvementés en contrepartie des comptes budgétaires ne sont généralement pas suivis au livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers. Les comptes de restes à payer (comptes 401, 404, 4671) et de restes à recouvrer (comptes 411 et 4672) font l'objet de développements spécifiques.

En ce qui concerne les restes à payer et les restes à recouvrer sur exercices antérieurs, ce sont les minutes de ces états qui constituent une annexe au livre auxiliaire sur lequel les opérations sont portées globalement, par exercice.

☞ *Le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations*

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est organisé de façon à suivre, en détail, la composition de l'actif et du passif de la commune. Il permet au receveur municipal :

- de veiller à la conservation des droits de la commune ;
- d'établir « l'état de l'actif » et de le rapprocher des états produits par le maire ;
- de s'assurer de la conformité de « l'état de la dette » annexé au compte administratif.

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est constitué par la réunion des fiches sur lesquelles sont suivies les opérations des comptes ou des subdivisions des comptes suivants :

- compte 1025, « Dons et legs en capital » ;
- compte 1027, « Mise à disposition (chez le bénéficiaire) » ;
- comptes 131, 137, 1391 et 1397 relatifs aux subventions transférables ;
- compte 14, « Provisions réglementées » ;
- compte 15, « Provisions pour risques » ;
- compte 16, « Emprunts et dettes assimilées » ;
- compte 18, « Compte de liaison avec un budget annexe » ;
- compte 20, « Immobilisations incorporelles » ;
- compte 21, « Immobilisations corporelles » ;
- compte 22, « Immobilisations reçues en affectation » ;
- compte 23, « Immobilisations en cours » ;
- compte 24, « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition » ;
- compte 26, « Participations et créances rattachées » ;
- compte 27, « Autres immobilisations financières » ;
- compte 481, « Charges à répartir sur plusieurs exercices ».

Les comptes du fichier des capitaux et des immobilisations sont tenus en débit et crédit. Ils doivent présenter, à tout moment, des résultats identiques à ceux des comptes du « grand-livre » dont ils donnent le développement.

Lorsque le grand-livre est servi en détail, les fiches ouvertes pour la tenue de ce document peuvent, notamment pour certains comptes comme les comptes 1025, 1027, 13, 14, 15, 18 ou encore 481, être utilisées comme support pour la tenue du fichier des capitaux et des immobilisations.

Il est ouvert un compte par groupe d'opérations identiques, ou par opération, lorsque celle-ci présente un caractère particulier, notamment lorsqu'il convient de calculer un amortissement ou une provision.

Les amortissements et les provisions ainsi que les reprises sur provisions et subventions reçues figurent sur la fiche de l'opération concernée. Ces montants sont répartis sur les fiches ouvertes au titre des reprises (subdivisions du compte 139), des amortissements (subdivisions du compte 28) et des provisions (subdivisions du compte 15).

Chaque fiche ou compte du fichier des capitaux et des immobilisations porte un numéro indicatif.

La tenue de ces fiches, ou comptes, ne dispense pas le comptable d'ouvrir des dossiers par emprunt, immeuble, prêt, etc.. où sont classés les contrats, avenants, correspondances importantes se rapportant aux emprunts, immeubles, prêts en question. Ces dossiers portent les mêmes numéros et intitulés que les fiches correspondantes.

Ne sont décrits ci-après que les fiches les plus importantes.

- subventions transférables

Il est ouvert des séries de fiches distinctes par subdivisions de comptes pour permettre de servir les fiches afférentes aux subdivisions du compte 13 qui sont reprises au compte du résultat.

- emprunts et dettes assimilées

Pour chaque dette et chaque emprunt, il est tenu une fiche qui présente, les opérations de crédit et de débit constatées lors de l'encaissement ou de la naissance de la dette et lors de son règlement.

Les indications relatives au paiement des intérêts sont inscrites annuellement, pour mémoire.

Le comptable doit, en outre, conserver les contrats, tableaux d'amortissement et autres pièces concernant les emprunts et dettes.

Les tableaux d'amortissement peuvent tenir lieu de fichier de la dette. Ils sont alors émargés des règlements.

Les opérations relatives aux frais d'émission des emprunts comptabilisées au compte 4811 peuvent être suivies sur la même fiche que celle de l'emprunt concerné.

- immobilisations incorporelles

Les opérations comptabilisées aux subdivisions des comptes 20 sont suivies par le comptable sur une fiche qui présente le détail des immobilisations incorporelles ainsi que les amortissements et provisions y afférents.

- immobilisations corporelles

Il est ouvert une fiche pour chaque immobilisation ou chaque lot d'immobilisations comportant le même numéro d'inventaire (voir titre 3, chapitre 4, § 2.1.1 du présent Tome).

Ces fiches présentent, d'une part, certains renseignements d'ordre général (situation cadastrale, contenance, usage, affectation, assurance, etc.) et, d'autre part, les opérations de débit et de crédit constatées lors de l'acquisition, des extensions, des remises en état et des cessions.

Elles sont annotées des amortissements et des provisions y afférents.

Le montant annuel des amortissements et provisions se rapportant à une immobilisation déterminée est inscrit au verso de la fiche se rapportant à cette immobilisation.

Un état des entrées et des sorties d'immobilisations est produit par l'ordonnateur au comptable, selon une périodicité fixée conjointement dans les conditions prévues au titre 3, chapitre 4, § 2.1.3 du présent Tome.

Si des immobilisations cédées ont donné lieu à constitution de provisions, l'ordonnateur procède à une reprise budgétaire.

- immobilisations en cours

Il est tenu une fiche par immobilisation ou groupe d'immobilisations affectée du même numéro d'identification (voir tome 2, titre 3, chapitre 4, § 2.1.2 du présent Tome).

Lorsque les travaux sont achevés, le transfert au compte d'imputation définitive est effectué sur ordre de l'ordonnateur qui maintient, dans toute la mesure du possible, le numéro d'identification précédemment attribué, comme numéro d'inventaire.

L'immobilisation fait alors l'objet d'un suivi sur la fiche du compte d'imputation définitive. La fiche « d'immobilisation en cours » est sortie du fichier des immobilisations ; elle est classée au dossier ouvert au titre de l'immobilisation terminée.

- prêts

Pour chaque prêt imputé au débit du compte 274 « Prêts » il est tenu une fiche qui présente, d'une part, les caractéristiques et conditions générales du prêt et, d'autre part, les opérations de débit et de crédit constatées lors de l'octroi des prêts et lors de l'échéance de l'annuité due à la commune.

- portefeuille

Le fichier des titres est tenu par le comptable, que celui-ci ait ou non la garde des titres, par groupes de valeurs. Les titres appartenant à un même fonds sont inscrits, en détail, sur la fiche se rapportant à ce fonds. Les comptes sont servis de manière à distinguer les titres libres de toute charge et ceux grevés de charges ; mention succincte des charges est portée sur les fiches dans la colonne réservée à cet effet.

Les titres sont décrits, en comptabilité, pour leur valeur d'apport ou d'acquisition, soit en considérant la valeur d'acquisition, soit en faisant état du cours à l'époque, s'il s'agit d'un don ou d'un legs.

- dépôts et cautionnements versés

Les opérations concernant des dépôts versés à des tiers, comptabilisées au compte 275, sont reportées à raison d'une fiche par nature de dépôt.

Les inscriptions doivent permettre de déterminer le montant de la créance.

- charges à répartir sur plusieurs exercices

Les opérations comptabilisées aux subdivisions du compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » sont suivies par subdivisions tant pour les opérations de débit que pour les opérations de crédit (amortissements).

Les opérations intéressant le compte 4811 peuvent être suivies sur la fiche de l'emprunt correspondant.

☞ *Livre auxiliaire des provisions pour dépréciations des stocks, des comptes de tiers et des comptes financiers*

Chaque provision est portée sur une fiche faisant référence au stock, à la créance ou au compte financier provisionné.

3.2.2.4. Balance des comptes

Périodiquement, les totaux de chacun des comptes ouverts au grand livre sont reportés à la balance.

Ce document intègre pour chaque compte :

- les numéros de compte, dans l'ordre croissant du plan de comptes par nature ;
- le libellé des comptes ;
- la balance d'entrée ;
- les opérations de l'année ;
- les masses débitrices et créditrices ;
- les soldes débiteurs et créditeurs.

La somme des débits apparaissant à la balance est égale à la somme des crédits et le total des soldes débiteurs est égal au total des soldes créditeurs.

La balance est produite à l'ordonnateur selon une périodicité arrêtée conjointement avec le comptable. La périodicité minimale de cette production ne doit, toutefois, pas être supérieure à un mois dans les communes de 500 habitants et plus et à trois mois dans les communes de moins de 500 habitants.

3.2.2.5. Situations périodiques

Le receveur municipal indique au maire, l'ensemble des informations qu'il est en mesure de produire, en fonction de l'équipement informatique de son poste comptable, afin d'arrêter la périodicité de la production des documents correspondants.

Une situation financière indiquant l'évolution des comptes de disponibilités¹, des comptes de tiers², des restes à recouvrer ou à payer, des encaissements et des paiements avant prise en charge, de l'exécution du budget et de la situation des comptes, doit en tout état de cause être produite au moins une fois par mois dans les communes de 500 habitants ou plus et au moins une fois par trimestre dans les communes de moins de 500 habitants.

4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS

4.1. OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

La comptabilisation des opérations de prise en charge conduit à distinguer :

- les émissions de titres de recettes ;
- les émissions de mandats de paiement ;
- les rejets de titres et de mandats.

4.1.1. Prise en charge des titres de recettes

4.1.1.1. Titres en plusieurs années

Les références fondamentales des titres juridiques matérialisant les droits de la collectivité (baux, contrats divers, valeurs de portefeuille) productifs de revenus sont enregistrés sur le répertoire P 52-A, lors de la première réception du titre de recettes s'exécutant en plusieurs années.

En début d'exercice, le comptable dresse la liste exhaustive des produits à recevoir qu'il adresse à l'ordonnateur ; pour les produits variables dont le montant n'est pas encore connu, le comptable indique pour mémoire le produit de l'exercice précédent. Dès que le montant de la recette peut être liquidé, le comptable en informe l'ordonnateur.

La mise en recouvrement de ces produits s'effectue comme pour les autres recettes par émission d'un titre de recettes à l'initiative de l'ordonnateur, dès que les droits de la collectivité sont exigibles.

Si le comptable constate l'absence d'émission de titre lors de l'exigibilité de la créance, il adresse un rappel écrit à l'ordonnateur.

4.1.1.2. Titres annuels

Les titres de recettes récapitulés sur un bordereau établi en triple exemplaire sont adressés au comptable.

¹ Indiquer le numéro du dernier mandat payé.

² Indiquer le numéro du dernier mandat et du dernier titre pris en charge.

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent (validité des titres, concordance des documents, etc.), le comptable prend en charge les titres de recettes en les enregistrant, d'une part, dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et d'autre part, dans sa comptabilité générale, au crédit des comptes correspondant à la nature des recettes, par le débit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des débiteurs. Cette dernière opération est constatée au journal général (poste en micro-informatique) ou au journal des titres (poste en télégestion). L'un des exemplaires du bordereau est renvoyé au maire et l'autre au comptable centralisateur.

Les titres de recettes relatifs à la section de fonctionnement émis durant la journée complémentaire sont inscrits, de la même façon, sur les registres de comptabilité, par des écritures rattachées à la journée du 31 décembre.

Le grand-livre est servi dès la prise en charge des titres de recettes.

Les bordereaux de titres sont conservés et leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites

Les frais de poursuites sont rattachés au compte de prise en charge où figure la créance par le crédit du compte 478, ce compte ayant été débité par le crédit du compte au Trésor lors de la réception de l'état des frais de poursuites taxés transmis par le comptable centralisateur.

4.1.2. Prise en charge des mandats

Les mandats sont récapitulés sur un bordereau établi en trois exemplaires : l'un destiné au comptable lui-même, le second pour être joint au compte de gestion, le troisième devant être renvoyé à l'ordonnateur après avoir été revêtu de la mention « Vu bon à payer ».

Après avoir procédé aux contrôles qui lui incombent en application du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, le comptable prend les mandats en charge, en les enregistrant d'une part dans sa comptabilité budgétaire à l'article concerné et d'autre part dans sa comptabilité générale au débit des comptes correspondant à la nature de la dépense par le crédit des comptes de tiers correspondant à la catégorie des créanciers. Cette dernière opération est constatée au journal des mandats ou au journal général.

Les mandats relatifs à la section de fonctionnement émis durant la journée complémentaire sont inscrits, de la même façon, sur les registres de comptabilité, par des écritures rattachées à la journée du 31 décembre.

Les mandats qui ne peuvent être mis en paiement en raison d'une insuffisance de trésorerie sont pris en charge dans les conditions habituelles.

Le « grand-livre » est servi dès la prise en charge des mandats de paiement. Le comptable sert, le cas échéant, à partir des bordereaux de mandat, le livre auxiliaire des comptes de tiers et financiers.

Les bordereaux de mandats émis sont conservés pour former le carnet des mandats émis. Leur montant est contrôlé au minimum le dernier jour de chaque mois tant avec la comptabilité budgétaire qu'avec la comptabilité générale.

4.1.3. Refus de prise en charge

Le comptable peut être amené à suspendre la mise en paiement d'un mandat (voir titre 3, chapitre 2, § 6.2.2 du présent Tome).

De même, il peut être conduit à ne pas prendre en charge un titre de recettes et à le renvoyer, pour régularisation, à l'ordonnateur (voir titre 3, chapitre 1, § 3.1 du présent Tome).

Les mandats et titres refusés, appuyés de leurs pièces justificatives, sont renvoyés en même temps que le troisième exemplaire du bordereau destiné à l'ordonnateur et sur lequel le comptable indique :

- le numéro des mandats ou de titres ;
- le motif du refus exposé avec précision dans une lettre jointe ;
- le montant de chaque mandat ou titre refusé ;
- le total des refus à déduire du total du bordereau ;
- le nouveau total général à reprendre sur le prochain bordereau par l'ordonnateur qui ratifiera ainsi la réduction opérée par le comptable.

Sur le (ou les exemplaires) qu'il conserve, le comptable annote les documents refusés et rectifie les totaux et l'arrêté du bordereau.

4.1.4. Réquisition de paiement

Lorsque le comptable a suspendu le paiement d'un mandat et notifié à l'ordonnateur sa décision motivée, celui-ci peut compléter le dossier de mandatement ou adresser au comptable un ordre de réquisition auquel ce dernier se conforme sous réserve des cas prévus aux articles 15 et 55 de la loi du 2 mars 1982 codifiés à l'article L 1617-3 du C.G.C.T. Dans l'un et l'autre cas, le mandat litigieux qui avait été refusé est porté sur un nouveau bordereau de mandats.

4.2. OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

4.2.1. Encaissements

L'émission des titres de recettes précède normalement leur recouvrement ; toutefois certaines catégories de recettes tels les emprunts et les dotations de l'Etat, sont encaissées avant l'émission du titre correspondant.

4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes

Les encaissements sur produits budgétaires sont imputés dans la comptabilité de la collectivité au débit du compte au Trésor par le crédit :

- soit des comptes de tiers débités lors de la prise en charge, s'il s'agit de titres de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à recouvrer, s'il s'agit de titres sur exercices précédents ou antérieurs.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des titres mentionnant les dates de règlement par les débiteurs, les bordereaux, les titres et les bulletins de perceptions ne sont pas émargés.

Les opérations de recouvrement se rapportant à des titres émis au cours des exercices antérieurs sont suivies globalement sur les fiches grand-livre et en détail à l'état des restes à recouvrer.

4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes

Les encaissements effectués avant prise en charge des titres sont constatés au débit du compte 515 par le crédit :

- soit du compte 4711, s'il s'agit d'une recette encaissée par un régisseur ;
- soit de la subdivision concernée du compte 4713, lorsque la recette est justifiée et peut donc être portée sur un bordereau P 503 ;
- soit du compte 4718 lorsque l'absence ou l'insuffisance de justification ne permettent pas d'inscrire le versement sur un bordereau P 503.

A la réception des titres de recettes appuyés des relevés P 503, le comptable les comptabilise dans les conditions visées au § 4.1.1 par crédit du compte budgétaire et débit de la subdivision appropriée du compte 471.

4.2.2. Paiements

Les opérations de paiement sont généralement exécutées après la prise en charge des mandats. Il arrive toutefois qu'exceptionnellement le paiement précède l'émission du mandat correspondant.

4.2.2.1. Paiements après mandatement

Les règlements de dépenses sont imputés, au crédit du compte au Trésor, dans la comptabilité de la collectivité par le débit :

- soit des comptes de tiers crédités, lors de la prise en charge, s'il s'agit de mandats de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à payer, s'il s'agit de mandats des exercices précédents ou antérieurs.

Si l'application informatique permet d'éditer une liste des mandats mentionnant leur date de règlement, les bordereaux et les mandats ne sont pas émargés.

Les opérations de règlement se rapportant à des mandats émis au cours d'un exercice antérieur sont suivies globalement sur les fiches « grand-livre » et en détail sur l'état des restes à payer.

4.2.2.2. Paiements avant mandatement

Les paiements sans mandatement préalable sont imputés dans la comptabilité de la commune au débit du compte 4721 « Dépenses réglées sans mandatement préalable », après que le comptable a effectué les contrôles qu'impose l'exercice de sa responsabilité pécuniaire (en particulier le contrôle de la disponibilité des crédits budgétaires au compte définitif d'imputation).

Cette procédure est notamment utilisée pour le règlement des annuités d'emprunt et lorsque la collectivité a demandé la domiciliation sur son compte au Trésor des quittances d'eau, de gaz, d'électricité et de téléphone. La demande de l'ordonnateur pour obtenir cette procédure est valable une fois pour toutes jusqu'à révocation et justifie dans les écritures du receveur l'opération jusqu'à sa régularisation.

La régularisation est effectuée au vu d'un mandat établi mensuellement par l'ordonnateur pour l'imputation aux comptes de dépenses concernés et, en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice au cours duquel elles ont été payées.

4.3. OPÉRATIONS PARTICULIÈRES

4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes

4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours

Les réductions, ou les annulations, qui concernent un titre de l'exercice en cours sont inscrites dans la comptabilité budgétaire en réduction de l'article initialement mouvementé.

Dans la comptabilité générale le compte par nature qui avait enregistré la recette initiale est débité par crédit au compte 466 « Excédents de versement » lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré ou dans le cas contraire, par crédit des comptes de tiers débités du montant des prises en charge.

4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs

Les réductions ou annulations concernant des titres émis au cours d'exercices antérieurs sont formalisées par un mandat. Elles sont inscrites au crédit, soit du compte 466 « Excédents de versement », lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré, soit du compte où le titre de recettes figure en restes à recouvrer, par le débit selon le cas :

- du compte 673 « Titres annulés » lorsque les titres se rapportent à une opération de la section de fonctionnement ;
- des comptes de recettes qui avaient été crédités à l'origine, lorsque les titres se rapportent à une opération de la section d'investissement.

Dans la comptabilité budgétaire, les réductions ou annulations sont inscrites soit à l'article 673 (vote par nature), ou à l'article 92x-673 (vote par fonction, préciser dans ce cas la fonction concernée), si elles concernent la section de fonctionnement, soit à l'article initialement mouvementé, si elles concernent la section d'investissement.

Le comptable annote le titre rectifié de la référence à l'opération de réduction ou d'annulation.

4.3.1.3. Admissions en non-valeur

Les admissions en non-valeur se traduisent par un débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » et un crédit de la subdivision intéressée du compte de tiers où figure la créance.

L'écriture est passée au vu d'un mandat émis par l'ordonnateur et appuyé de la décision de l'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

Dans la comptabilité budgétaire, le mandat est imputé à l'article 654 (vote par nature) ou à l'article 935.654 (vote par fonction).

4.3.2. Réductions et annulations de mandats

4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours

Les réductions ou annulations qui concernent un mandat de l'exercice en cours sont inscrites, dans la comptabilité budgétaire, à l'article initialement mouvementé, et dans la comptabilité générale, au crédit du compte par nature qui avait enregistré la dépense initiale.

L'opération est constatée dès réception du mandat de réduction ou d'annulation émis par l'ordonnateur, avec débit :

- au compte de tiers crédité lors de la prise en charge, si le montant n'a pas encore été payé ;
- au compte 46721 « Débiteurs divers - Exercice courant », dans le cas contraire.

Le mandat réduit ou annulé est annoté de la référence à la rectification opérée.

4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice

Le titre rectificatif est traité comme un titre de recettes ordinaire et imputé au crédit du compte budgétaire, débité à l'origine, si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ou au crédit du compte 773 « Mandats annulés » s'il s'agit d'une dépense de fonctionnement.

En contrepartie le comptable débite soit le compte 46721 si le mandat a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat dans le cas contraire.

Dans la comptabilité budgétaire, le titre est imputé soit à l'article 773 (vote par nature), ou à l'article 92x-773 (vote par fonction, préciser dans ce cas la fonction concernée), s'il concerne la section de fonctionnement, soit l'article initialement mouvementé, s'il concerne la section d'investissement.

4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale

Le montant des mandats atteints par la déchéance quadriennale est inscrit au crédit du compte 773 « Mandats annulés ou atteints par la déchéance quadriennale »¹.

Dans la comptabilité budgétaire, cette opération est traitée comme au paragraphe précédent.

4.4. RECTIFICATION D'ÉCRITURES

Toute rectification d'écriture est inscrite sur un registre chronologique et numérotée.

Lorsque le comptable a commis une erreur dans l'inscription d'une opération, il doit, dès qu'il l'a décelée, procéder à la rectification nécessaire. Le comptable annule par soustraction les inscriptions erronées et les remplace par l'écriture exacte.

Dans tous les cas, le redressement est appuyé d'une mention explicative en marge du registre des rectifications d'écritures.

5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES

5.1. DÉFINITION

Les valeurs inactives sont principalement constituées par des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

5.2. PRINCIPES DE COMPTABILITÉ

Les opérations concernant les valeurs inactives sont décrites dans des comptes spéciaux de la classe 8, distincts des comptes de la comptabilité générale, qui sont les suivants :

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

863 - Comptes de prise en charge

Les valeurs inactives sont comptabilisées pour un montant conventionnel, déterminé en fonction de leur nature et uniforme pour toutes les opérations, à savoir : la valeur faciale ou la valeur d'émission des timbres, tickets, carnets, brochures, permis et formules diverses.

Les comptes sont groupés de façon à faire apparaître :

- d'une part, le montant des prises en charge (compte 863) ;
- d'autre part, la position des valeurs détenues matériellement par le comptable (compte 861) ou par les régisseurs (compte 862).

Ces comptes sont subdivisés par nature de valeurs inactives.

Les comptes affectés à une catégorie déterminée de valeurs, fonctionnent de façon autonome et ne sont pas appelés à jouer avec les comptes d'une autre catégorie de valeurs.

¹ Si le mandat concerne une dépense de fonctionnement et au compte d'investissement initialement débité s'il concerne une dépense d'investissement.

En entrée, figure le montant des valeurs prises en charge dans la comptabilité des valeurs inactives et, en sortie, le montant des valeurs qui ont cessé de figurer parmi ces prises en charge. Le solde de la subdivision correspond au montant des valeurs détenues à la fois par le comptable et ses correspondants, notamment par les régisseurs. Il doit être identique au montant des soldes des sous-comptes du compte 863 « Comptes de prise en charge ».

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs. Les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs. Le solde créditeur du compte de prise en charge d'une valeur déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille du comptable et chez ses correspondants.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur un journal grand-livre.

Il est rappelé que les formules délivrées aux régisseurs doivent être suivies dans le cadre de la régie.

5.3. DOCUMENTS À ÉTABLIR EN FIN D'EXERCICE

Il est établi une balance générale qui est annexée à la balance générale des comptes du grand-livre.

En outre la situation des comptes de valeurs inactives figure sur un tableau spécial inclus dans le compte de gestion.

Le compte 863 est justifié en débit et en crédit.

Les comptes 861 et 862 sont justifiés pour leur solde par la production d'un procès-verbal formant compte d'emploi ou par un état de développement des soldes donnant le détail des valeurs détenues tant par le comptable que par les correspondants.

6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES

Les documents de fin d'exercice (compte de gestion, états des restes, ...) sont établis après la clôture de l'exercice, c'est-à-dire au terme de la journée complémentaire (31 janvier N+1).

La journée complémentaire permet la comptabilisation dans la gestion qui s'achève, des dernières opérations de l'exercice, à savoir :

- les opérations de prise en charge des titres de recettes et des mandats de paiement intéressant la section de fonctionnement et qui n'ont pu être émis avant le 31 décembre en raison notamment de la non réception à cette date des mémoires ou factures ;
- les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires ;
- pour les communes et les établissements de 3 500 habitants et plus, les opérations de rattachement des charges et des produits correspondant à des droits acquis et à des services faits avant le 31 décembre et pour lesquels la journée complémentaire n'a pas permis la liquidation de la dette ou de la créance.

6.1. COMPTABILISATION DES RECETTES ET DES DÉPENSES DE FONCTIONNEMENT DE LA GESTION QUI S'ACHÈVE

Les titres de recettes et les mandats de paiement de la gestion qui s'achève et émis durant la journée complémentaire sont pris en charge dans la comptabilité de l'exercice qui se termine selon les mêmes modalités qu'en cours d'exercice.

En revanche, les opérations d'encaissement et de décaissement se rapportant à l'exécution de l'exercice qui s'achève (N) sont, dès le 1er janvier, constatées dans les registres comptables de l'exercice suivant (N + 1).

Les encaissements correspondant à des recettes prises en charge au débit des comptes 4111 et 46721 sont comptabilisés au crédit des comptes 4112 et 46722 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à recouvrer.

Au 1er juillet, les soldes débiteurs des comptes 4112 et 46722 sont transportés, par écriture, au débit des comptes 4114 et 46724 où sont désormais suivis les restes à recouvrer.

Les décaissements se rapportant à des mandats pris en charge au crédit des comptes 4011, 4041, 4211 et 46711 sont comptabilisés au débit des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 jusqu'au 30 juin, date d'établissement des états de restes à payer.

Au 1er juillet, les soldes créditeurs des comptes 4012, 4042, 4212 et 46712 sont transportés, par écriture, au crédit des comptes 4014, 4044, 4214 et 46714 où sont désormais suivis les restes à payer.

Les encaissements et les décaissements relatifs à des opérations prises en charge aux autres comptes de tiers de la gestion qui s'achève continuent d'être suivis à ces mêmes comptes après le 1er janvier de l'exercice suivant.

6.2. OPÉRATIONS D'ORDRE

6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires

Ces opérations exécutées à l'initiative de l'ordonnateur et qui ne se traduisent ni par des encaissements ni par des décaissements ont néanmoins une incidence sur le budget. Elles affectent un compte de dépense et un compte de recette et donnent lieu à l'émission d'un mandat et d'un titre.

Certaines des opérations d'ordre de fin d'exercice sont semi-budgétaires (ou mixtes). Elles se traduisent par une recette et un débit ou par une dépense et un crédit. Ainsi en est-il, notamment :

- pour la partie du résultat affectée au financement de la section d'investissement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes enregistré au compte 1068 et à un débit du compte 12 ou 110 ;
- pour les charges nettes sur cessions de valeurs immobilisées de placement qui donnent lieu à l'émission d'un mandat au compte 667 et à un crédit au compte 506.

La liste des opérations d'ordre budgétaires et d'ordre mixtes figure aux annexes n° 7 et 9 du présent Tome.

6.2.2. Opérations d'ordre non budgétaires

Ces opérations n'ont pas d'incidence sur la trésorerie et elles ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats. Elles sont constatées dans les seules écritures du comptable mais elles peuvent dans certains cas être initiées par l'ordonnateur.

Elles correspondent à des mouvements entre les comptes de la section d'investissement, sans relation avec des tiers, et qui répondent généralement à la nécessité d'ajuster certains postes de bilan. Il s'agit notamment :

- du transfert des travaux terminés aux comptes d'immobilisations ;
- du virement pour solde des amortissements, en cas de cession de valeurs immobilisées ;
- du virement pour solde des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement ;
- du virement pour solde des subventions d'équipement et des subventions d'investissement transférées au compte de résultat ;

- de l'affectation du résultat de fonctionnement, à l'exception de l'affectation au financement de la section d'investissement.

La liste des opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe n° 8 du présent Tome.

6.3. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

Cette procédure qui n'est obligatoire que pour les communes et établissements de 3 500 habitants ou plus, est traitée au titre 3, chapitre 4, § 1.1 du présent Tome.

7. COMPTE DE GESTION

7.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

7.1.1. Présentation du compte de gestion

Le compte de gestion du receveur est un document de synthèse qui rassemble tous les comptes mouvementés au cours de l'exercice accompagnés des pièces justificatives correspondantes.

Le compte de gestion répond à deux objectifs :

- justifier l'exécution du budget,
- et présenter l'évolution de la situation patrimoniale et financière de la commune.

Matériellement, un compte de gestion est constitué de deux parties : le compte de gestion sur chiffres et le compte de gestion sur pièces.

Le compte de gestion sur chiffres présente les résultats de l'exercice ; il retrace, également l'évolution du patrimoine de la commune entre le 1er janvier et le 31 décembre de cet exercice.

Le compte de gestion sur pièces rassemble l'ensemble des documents qui permettent de justifier les opérations du receveur municipal : opérations budgétaires, opérations d'ordre, opérations de trésorerie, etc.

Le compte de gestion sur chiffres est établi en trois exemplaires :

- une minute à conserver par le comptable ;
- une expédition pour l'ordonnateur ;
- une expédition pour le juge des comptes.

Il est formé de feuillets enliassés et numérotés.

Le compte de gestion est établi par le comptable en fonction à la clôture de l'exercice mais il est signé par tous les comptables qui se sont succédé depuis le début de la gestion ou par le comptable en fonction dans les conditions fixées par le décret n° 79-124 du 5 février 1979 modifié par le décret n°93-283 du 1er mars 1993 (instruction n° 93-130 R.M. du 29 novembre 1993).

En cas de changement de comptable en cours d'exercice, chaque comptable n'est responsable que de sa gestion personnelle. Si le comptable entrant formule des réserves sur la gestion de son prédécesseur, une balance des comptes doit être établie et produite à l'appui du compte de gestion de façon à permettre au juge des comptes d'apprécier la part prise par chaque comptable dans cette gestion.

7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion

Le compte de gestion est, en application des dispositions de l'article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales, produit au maire avant le 1er juin qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être présenté à l'Assemblée délibérante qui arrête les comptes.

Le décret du 27 mars 1985 impose par ailleurs que « le compte soit produit à la chambre régionale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel il se rapporte ».

Afin de respecter le calendrier fixé par les textes, le receveur municipal doit préparer son compte de gestion tout au long de l'année :

- en classant régulièrement les mandats et les titres accompagnés des pièces justificatives qui figurent à l'appui des fiches budgétaires éditées à sa demande grâce aux applications informatiques dont il dispose ;
- en ajustant et en contrôlant en permanence sa comptabilité et ses états de développement de soldes.

7.1.3. Rôle du comptable supérieur

Avant d'être transmis à l'ordonnateur, le compte de gestion est soumis à une première vérification de la part du trésorier-payeur général (ou receveur des finances) qui en certifie l'exactitude.

Dès que le vote du conseil municipal est intervenu, le receveur municipal adresse à nouveau, dans les meilleurs délais, son compte de gestion accompagné, cette fois, de toutes les justifications exigées par la réglementation, soit pour apurement administratif, soit pour mise en état d'examen avant sa production au juge des comptes.

7.2. CONTEXTURE DU COMPTE DE GESTION

Le compte de gestion comprend trois parties :

- la première partie se rapporte à l'exécution du budget ;
- la deuxième à la situation de la comptabilité générale ;
- et la troisième à la situation des valeurs inactives.

7.2.1. Exécution du budget

Cette première partie du compte de gestion se compose de deux états permettant d'appréhender l'exécution du budget par rapport à l'autorisation donnée par le conseil municipal, lors du vote de ce budget. Ces deux états sont complétés par deux tableaux synthétiques indiquant respectivement :

- les résultats budgétaires de l'exercice ;
- les résultats d'exécution du budget et l'affectation des résultats.

Par ailleurs, pour les communes de 3 500 habitants et plus, le compte de gestion donne, sous la forme d'un tableau croisé nature/fonction, la retranscription par fonction de l'ensemble des dépenses et des recettes comptabilisées au compte par nature au cours de l'exercice.

7.2.1.1. Etat de consommation des crédits

Comme il a été indiqué supra au § 2.1., cet état retrace les autorisations de dépenses et de recettes telles qu'elles résultent du budget ainsi que les réalisations correspondantes.

L'état de consommation des crédits comporte les informations prévues au paragraphe 2.1. du présent chapitre et se présente de la façon suivante :

- les autorisations de dépenses sont retracées avant les autorisations de recettes ;
- la section d'investissement est décrite avant la section de fonctionnement.

Pour la section d'investissement, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

☞ *Crédits votés sans opération*

- chapitres votés sans opération ;

- articles votés sans opération ;
- articles spécialisés votés sans opération.

☞ *Crédits votés par opération*

- chapitres votés par opération ;
- articles votés par opération ;
- articles spécialisés votés par opération.

☞ *Opérations pour le compte de tiers*

☞ *Ligne codifiée 020 et 021, dans le cas d'un vote par nature, ou 918 et 919, dans le cas d'un vote par fonction*

☞ *Ligne codifiée 001, dans le cas d'un vote par nature comme dans celui d'un vote par fonction.*

Les lignes codifiées 020 et 021 ou 918 et 919 correspondent, respectivement, aux crédits pour dépenses imprévues et au virement de la section de fonctionnement.

Ces lignes constituent des chapitres budgétaires ne donnant pas lieu à émission de mandat et de titre ; la partie de l'état de consommation des crédits relative à l'émission, à l'annulation et à la constatation des dépenses et recettes nettes, n'est donc pas servie.

La ligne codifiée 001 correspond au résultat d'investissement reporté (excédent ou déficit). Cette ligne ne constitue pas un chapitre budgétaire et ne donne pas lieu à émission de titre et de mandat (voir § 2.1 précité). La partie de l'état de consommation des crédits relative aux réalisations de dépenses et de recettes n'est donc, également, pas servie.

Pour la section de fonctionnement, les autorisations et les réalisations sont classées dans l'ordre suivant :

☞ *Crédits votés par chapitre*

☞ *Crédits votés par article*

☞ *Crédits votés par article spécialisé*

☞ *Lignes codifiées 020 ou 021 (vote par nature) ou 938 et 939 (vote par fonction)*

☞ *Lignes codifiées 002 (votes par nature et par fonction)*

Les autorisations et les réalisations de dépenses et de recettes sont classées à l'intérieur des trois premières rubriques visées ci-dessus dans l'ordre croissant des chapitres et articles budgétaires.

Toutefois, pour les budgets votés par nature, les chapitres « globalisés » sont classés avant les chapitres « simples ».

Les lignes codifiées 020 et 021 ou 938 et 939 correspondent respectivement aux dépenses imprévues et au virement à la section d'investissement.

Ces lignes constituent des chapitres budgétaires ne donnant pas lieu à émission de mandat et de titre ; la partie de l'état de consommation des crédits relative à l'émission, à l'annulation et à la constatation des dépenses et recettes nettes (voir § 2.1. du présent chapitre), n'est donc pas servie.

La ligne codifiée 002 correspond au résultat de fonctionnement reporté (excédent ou déficit). Cette ligne ne constitue pas un chapitre budgétaire et ne donne pas lieu à émission de titre et de mandat. La partie de l'état de consommation des crédits relative aux réalisations de dépenses et de recettes n'est donc, également, pas servie.

7.2.1.2. Etat des réalisations des dépenses et des recettes

L'état de réalisations des dépenses et de recettes comporte les informations suivantes :

- le numéro de chapitre/article ;
- l'intitulé ;
- le montant des émissions des dépenses et des recettes ;
- le montant des annulations ;
- le montant des dépenses/recettes nettes.

Le classement retenu pour retracer l'exécution des dépenses et des recettes est le même que celui exposé ci-dessus pour retracer la consommation des crédits.

Toutefois, ne sont pas repris dans cet état, les chapitres 020 (ou 918) « Dépenses d'investissement imprévues », 021 (ou 919) « Virement de la section de fonctionnement », 022 ou 938 « Dépenses de fonctionnement imprévues », 023 (ou 939) « Virement à la section d'investissement », qui ne donnent pas lieu à émission de titre et de mandat. Il en est de même pour les lignes codifiées qui correspondent respectivement aux résultats d'investissement et de fonctionnement reportés.

Les dépenses et les recettes sont classées au sein des rubriques dans l'ordre croissant des articles, chacune des rubriques faisant l'objet d'une totalisation. Une sommation des totaux des rubriques est effectuée.

L'état de réalisation des dépenses et des recettes est appuyé d'une récapitulation par chapitre, toutes rubriques confondues.

7.2.1.3. Etats relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes

☞ *Résultats budgétaires de l'exercice*

Cet état, établi pour le budget principal et pour chaque budget annexe, fait apparaître pour chacune des deux sections du budget et pour les recettes et les dépenses, les prévisions budgétaires totales, les émissions de titres et de mandats, les annulations ainsi que les recettes et dépenses nettes. Il indique le résultat budgétaire de l'exercice.

☞ *Résultat d'exécution du budget principal et des budgets annexes*

Cet état indique, successivement, pour le budget principal, les budgets annexes à caractère administratif et les budgets annexes à caractère industriel et commercial :

- le résultat à la clôture de l'exercice précédent ;
- la part du résultat de cet exercice précédent affectée à l'investissement ;
- le résultat de l'exercice courant ;
- le résultat à la clôture de l'exercice courant.

Une globalisation des différents résultats est effectuée.

7.2.1.4. Tableau croisé nature/fonction (communes de plus de 3 500 habitants)

Ce tableau a pour finalité d'appréhender l'ensemble des flux budgétaires et financiers de l'exercice, d'une part, sous un aspect patrimonial et, d'autre part, sous un aspect fonctionnel.

Il comporte les deux types de documents suivants :

☞ *Pour les budgets votés par nature*

- un état détaillé comportant une présentation croisée « nature-fonction », d'une part, au niveau du chapitre budgétaire et du compte à deux chiffres (ou trois chiffres) du plan de comptes par nature (avec regroupement au niveau des chapitres globalisés) et, d'autre part, au niveau des sous-fonctions et rubriques de la nomenclature fonctionnelle.
- un état récapitulatif, par section, en dépenses et en recettes, définissant le croisement « nature/fonction » au niveau d'une part, du chapitre budgétaire et, d'autre part, de la fonction.

☞ *Pour les budgets votés par fonction*

- un état détaillé, par section, comportant une présentation croisée « nature/fonction » au niveau de l'article budgétaire et du compte à deux ou trois chiffres du plan de comptes par nature.
- un état récapitulatif comportant une présentation croisée « nature/fonction », d'une part, au niveau du chapitre budgétaire et, d'autre part, au niveau du compte à deux chiffres ou trois chiffres du plan de comptes par nature.

Les opérations non ventilables ne figurent que sur l'état récapitulatif.

7.2.2. Situation financière

Elle se compose de la balance générale des comptes, du compte de résultat et du bilan.

7.2.2.1. Balance générale des comptes

La balance développe dans l'ordre croissant des comptes ouverts au plan de comptes par nature, la balance d'entrée, les opérations budgétaires et non budgétaires de l'exercice, et la balance de sortie.

7.2.2.2. Compte de résultat

Il récapitule l'ensemble des recettes et des dépenses de fonctionnement de l'exercice de manière à faire apparaître le résultat comptable de l'exercice qui se décompose en :

- résultat courant non financier ;
- résultat courant financier ;
- résultat exceptionnel.

Les recettes fiscales qui constituent la ressource essentielle de la collectivité sont classées en premier dans les produits courants non financiers.

Le compte de résultat est établi sous forme de liste. Le modèle du compte de résultat est annexé à la présente instruction.

7.2.2.3. Bilan

Le bilan récapitule dans différentes rubriques et différents postes, et sous forme de tableau, l'ensemble des éléments d'actif et de passif de la commune.

Il rappelle les éléments correspondants de l'exercice précédent.

Le modèle du bilan est annexé à la présente instruction.

7.2.3. Situation des valeurs inactives

La troisième partie du compte de gestion retrace, sous forme de balance, la situation des comptes de position (comptes 861 et 862) et des comptes de prise en charge (compte 863).

7.3. JUSTIFICATIONS À JOINDRE AU COMPTE DE GESTION

La confection du compte de gestion s'effectue selon les principes fixés par l'instruction n° 85-73 TI du 17 juin 1985.

Le compte sur chiffres appuyé des pièces générales et des pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice est adressé au Trésorier-Payeur Général (ou au receveur des finances).

7.3.1. Liste des pièces générales

Les pièces générales sont les suivantes :

- expédition du budget primitif et de ses annexes, du budget supplémentaire, des décisions modificatives ;
- exemplaire du compte administratif et de ses annexes (à l'appui du compte de gestion) ;
- délibération d'affectation du résultat de fonctionnement de l'exercice N - 1 ;
- bordereaux des titres émis et des titres annulés ;
- bordereaux des mandats émis et des mandats annulés ;
- balance au 30 juin de l'exercice N + 1 ;
- état de l'actif ou état des flux d'immobilisations visés par l'ordonnateur et produits selon les conditions prévues au § 7.3.2.3. « Etat de l'actif - Etat des flux d'immobilisations » ci-après ;
- état des restes à recouvrer et des restes à payer ;
- état de développement des soldes des comptes de tiers non justifiés par des états des restes à recouvrer ou à payer et des comptes financiers ;
- balance des stocks ;
- comptes d'emploi des tickets, procès-verbaux de vérification ou de récolement et d'incinération.

7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales

7.3.2.1. Etats des restes à recouvrer et à payer

☞ *Dispositions communes aux états des restes sur exercice courant et aux états des restes sur exercices antérieurs*

Les états des restes sont établis, nominativement, à raison, selon le cas, d'une ligne par titre, débiteur, mandat ou créancier. Chaque ligne indique :

- un numéro d'ordre tiré d'une série ininterrompue par compte et par année ;
- le numéro d'émission du mandat ou du titre ;
- le nom du débiteur ou du créancier ;
- le montant de la créance restant à percevoir ou de la dette restant à payer, ventilée entre le montant principal, les frais de poursuites et, le cas échéant, la T.V.A..

Une colonne d'émargement permet au comptable de porter sur l'exemplaire qu'il conserve la date d'apurement.

Si un état des restes à recouvrer présente, malgré les recherches, une différence en *plus* par rapport au solde en écriture, la différence est mentionnée sur cet état. Son montant est porté, dans tous les cas, au débit du compte de restes à recouvrer par crédit du compte 466 « Excédents de versement » puis, au terme de la prescription acquisitive, au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion ».

Les différences en *moins* sur les états des restes à payer sont traitées de la même manière.

☞ Restes à recouvrer et restes à payer de l'exercice courant

Les états des restes sont obligatoirement établis à la date du 30 juin suivant la clôture de l'exercice.

Les restes à recouvrer et les restes à payer au titre des prises en charge de l'exercice sont justifiés par un état nominatif qui indique en en-tête :

- le montant des prises en charge de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements effectués du 1er janvier au 31 décembre calendaire de la gestion en cours au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice courant ;
- le solde du compte de prise en charge à la clôture de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements comptabilisés dans la gestion suivante du 1er janvier au 30 juin au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice précédent ;
- le solde non recouvré ou non payé restant à justifier à cette date.

☞ Restes à recouvrer et restes à payer sur exercices antérieurs

Les états des restes à recouvrer et à payer sur exercices antérieurs sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

Les restes à recouvrer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

Les restes à payer sont justifiés en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice. Les débits sur restes à payer sont justifiés par ordre de paiement.

Le montant des états des restes à recouvrer et des restes à payer sur exercices antérieurs doit être égal au solde des comptes de tiers correspondants, à la clôture de l'exercice.

7.3.2.2. Etats de développement des soldes

Les comptes de la classe 4 non justifiés par des états de restes et les soldes de la classe 5, à l'exception du compte 515 « Compte au Trésor », sont justifiés par des états de développement des soldes arrêtés à la clôture de l'exercice dont un exemplaire est adressé à l'ordonnateur, pour son information.

Il n'y a pas lieu de produire des états « NÉANT ».

7.3.2.3. Etat de l'actif et état des flux d'immobilisations

L'état de l'actif est établi tous les deux ans (pour les exercices budgétaires pairs) à partir du fichier des immobilisations, qui est tenu à la disposition du juge des comptes. Pour les exercices budgétaires impairs, un état des flux d'immobilisations est produit au compte de gestion du receveur municipal.

☞ Etat de l'actif

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif par catégorie (incorporelles, corporelles et financières) dans l'ordre du plan de comptes par nature, puis dans l'ordre croissant des numéros d'inventaire attribués par l'ordonnateur.

Chaque immobilisation ainsi répertoriée donne lieu aux informations suivantes :

- année d'acquisition ;
- valeur d'origine ou historique ;
- montant cumulé des amortissements ;

- valeur nette comptable ;

- montant cumulé des provisions ;
- renseignements relatifs à ladite immobilisation.

Il doit y avoir correspondance entre le montant des immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

☞ Etat des flux d'immobilisations :

Cet état recense l'ensemble des flux annuels de l'exercice, qu'il s'agisse des entrées, des sorties ou des modifications patrimoniales diverses.

7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice

Chaque fiche budgétaire de recettes et de dépenses sert de fiche récapitulative des titres de recettes et des mandats de paiement correspondants.

Les pièces justificatives des opérations intéressant plusieurs comptes sont produites à l'appui de la fiche récapitulative du compte principal. Les fiches récapitulatives des autres comptes comportent une mention de référence au compte à l'appui duquel les justifications sont produites.

Les opérations budgétaires de l'exercice sont justifiées par les pièces particulières suivantes :

☞ *en recettes :*

- par un exemplaire du titre de recettes ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des titres émis.
Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassés et joints à la fiche budgétaire correspondante.

☞ *en dépenses :*

- par la production des mandats émis au cours de l'exercice et réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice ;
- par les pièces portant annulation ou réduction des mandats émis.
Ces documents appuyés de leurs pièces justificatives sont enliassés et joints à la fiche budgétaire correspondante.
- par une mention portée sur la fiche budgétaire de dépenses faisant renvoi à l'état des restes à payer de l'exercice pour les mandats non réglés à la date d'établissement des états de restes de l'exercice.

7.4. DISPOSITIONS À PRENDRE LORS DE LA REPRISE DES ÉCRITURES

Après établissement et vérification de la balance définitive, les soldes des comptes des classes 1 à 5 figurant sur cette balance sont repris dans les écritures de la nouvelle gestion par balance d'entrée au grand-livre.

Les soldes des comptes 4011, 4041, 4211 et 46711 sont repris par balance d'entrée aux comptes 4012, 4042 et 46712, les soldes des comptes 4111 et 46721 aux comptes 4112 et 46722.

Le résultat de l'exercice qui vient de s'achever, calculé extra-comptablement, est repris en balance d'entrée au compte 12.

PAGE 172 SUPPRIMÉE
