

INSTRUCTION BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

M. 14

TOME 2

Version en vigueur au 1^{er} janvier 2019.

SOMMAIRE

TITRE 1	
LE BUDGET.....	13
CHAPITRE 1	
LES PRINCIPES BUDGÉTAIRES.....	14
1. L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE.....	14
1.1. La prévision.....	14
1.2. L'exécution.....	14
1.3. La pluriannualité budgétaire : les autorisations de programme et les autorisations d'engagement.....	15
1.3.1. Les autorisations de programme et les crédits de paiement.....	15
1.3.2. Les autorisations d'engagement et les crédits de paiement.....	16
2. L'UNITÉ BUDGÉTAIRE.....	16
2.1. L'ensemble des dépenses et des recettes de la commune doit figurer sur un document unique.....	16
2.2. Les aménagements du principe.....	16
2.2.1. Le budget principal peut être assorti de budgets annexés.....	16
2.2.1.1. Les services publics suivis obligatoirement sous forme de budgets distincts du budget principal.....	17
2.2.1.2. Les services publics suivis facultativement sous forme de budgets distincts du budget principal.....	19
2.2.2. Le budget est composé de différents documents.....	20
3. L'UNIVERSALITÉ BUDGÉTAIRE.....	20
CHAPITRE 2	
ÉLABORATION, VOTE ET CONTRÔLE DU BUDGET.....	22
1. LE DÉBAT D'ORIENTATION BUDGÉTAIRE.....	22
2. L'ÉLABORATION DU BUDGET.....	22
3. LA PRÉSENTATION ET LE VOTE DU BUDGET.....	23
3.1. Présentation et modalités de vote.....	23
3.2. Transmission et publication.....	23
4. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE.....	23
4.1. Procédure en cas d'absence de vote du budget.....	23
4.2. Procédure en cas d'absence d'équilibre réel.....	24
4.2.1. L'appréciation de l'équilibre réel.....	24
4.2.2. La constatation du déséquilibre.....	25
4.2.2.1. La saisine de la chambre régionale des comptes (article L.1612-5 du CGCT). ..	25
4.2.2.2. Conséquences sur le budget faisant l'objet de la saisine de la CRC.....	25
4.2.2.3. Conséquences sur les budgets suivant de la procédure d'absence d'équilibre réel (article L.1612-9 du CGCT).....	26
4.2.2.4. La saisine du juge administratif en cas de déséquilibre du budget.....	26
4.3. Procédure en cas d'absence d'inscription d'une dépense obligatoire.....	26
5. LE CONTRÔLE DE LÉGALITÉ.....	27

CHAPITRE 3	
LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES.....	28
1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR NATURE.....	28
1.1. Les chapitres et articles.....	29
1.1.1. La définition du chapitre.....	29
1.1.2. La définition de l'article.....	29
1.2. Les chapitres de dépenses " opération " de la section d'investissement.....	29
1.2.1. Présentation de la notion d'opération.....	29
1.2.2. La définition budgétaire de l'opération.....	30
1.3. Les chapitres globalisés.....	31
1.3.1. Pour la section d'investissement.....	31
1.3.2. Pour la section de fonctionnement.....	32
1.4. Les chapitres budgétaires particuliers.....	33
1.4.1. Le chapitre 204 " Subventions d'équipement versées ".....	33
1.4.2. Les opérations pour le compte de tiers.....	33
1.4.3. Le chapitre 656 " Frais de fonctionnement des groupes d'élus ".....	33
1.4.4. Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation).....	33
1.5. Les lignes budgétaires codifiées 00.....	34
2. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR FONCTION.....	34
2.1. Les opérations ventilables.....	34
2.1.1. La définition du chapitre.....	35
2.1.1.1. Section d'investissement.....	35
2.1.1.2. Section de fonctionnement.....	35
2.1.2. La définition de l'article.....	35
2.1.2.1. Section d'investissement.....	35
2.1.2.2. Section de fonctionnement.....	35
2.1.3. La définition de l'opération d'équipement.....	35
2.2. Les opérations non ventilables.....	36
2.2.1. La définition du chapitre.....	36
2.2.1.1. Section d'investissement.....	36
2.2.1.2. Section de fonctionnement.....	37
2.2.2. La définition de l'article.....	38
2.3. Les chapitres budgétaires particuliers.....	38
2.3.1. Les opérations pour le compte de tiers.....	38
2.3.2. Les chapitres de prévisions sans réalisations.....	39
2.4. Les lignes budgétaires codifiées 00.....	39
CHAPITRE 4	
CONTENU ET PRÉSENTATION.....	40
1. LE BUDGET PRIMITIF.....	40
1.1. Les dépenses et les recettes.....	40
1.1.1. La section de fonctionnement.....	40
1.1.2. La section d'investissement.....	41
1.1.3. Les transferts entre les deux sections.....	41
1.2. La présentation des documents budgétaires.....	44

1.2.1. La présentation des documents budgétaires votés par nature.....	44
1.2.1.1. La première partie du budget : informations générales et modalités de vote du budget.....	44
1.2.1.2. La deuxième partie du budget : la présentation générale.....	46
1.2.1.3. La troisième partie du budget : le vote du budget (détail par articles).....	46
1.2.1.4. La quatrième partie du budget : les annexes.....	47
1.2.2. La présentation des documents budgétaires votés par fonction.....	51
1.3. Les spécificités des communes de 3 500 habitants et plus.....	54
1.3.1. Intégration des spécificités comptables et budgétaires propres aux communes de 3 500 habitants et plus.....	54
1.3.1.1. L'amortissement des immobilisations.....	54
1.3.1.2. Le rattachement des produits et des charges à l'exercice.....	55
1.3.2. La présentation croisée nature / fonction.....	55
1.4. Les spécificités des communes de moins de 500 habitants.....	56
1.4.1. La nomenclature comptable.....	56
1.4.2. La gestion des services d'eau et d'assainissement par les communes de moins de 500 habitants.....	56
2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES.....	56
3. LE BUDGET SUPPLÉMENTAIRE.....	56
TITRE 2	
LES PROTOCOLES INFORMATIQUES.....	58
1. LA NOTION D'INTERFACE.....	58
2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE.....	59
2.1. Le protocole " indigo ".....	59
2.2. Le protocole " ocre ".....	59
TITRE 3	
L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE.....	61
PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	62
1. BUDGET VOTÉ PAR NATURE.....	62
1.1. Communes de moins de 3 500 habitants.....	62
1.2. Communes de 3 500 habitants et plus.....	62
2. BUDGET VOTÉ PAR FONCTION.....	62
3. EXEMPLES.....	63
CHAPITRE 1	
L'EXÉCUTION DES RECETTES.....	66
1. PRINCIPES.....	66
2. TITRES DE RECETTES.....	67
2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes.....	67
2.1.1. Prescription d'assiette.....	67
2.1.2. Prescription relative au recouvrement.....	67
2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires.....	67
2.3. Présentation formelle des titres de recettes.....	68

2.3.1. Titres individuels.....	68
2.3.2. Titres collectifs.....	69
3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE.....	69
3.1. Dispositions générales.....	69
3.2. Émission d’office par le représentant de l’état.....	70
3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées.....	70
4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES.....	71
4.1. Recettes perçues par le comptable.....	71
4.2. Recettes perçues par les régisseurs.....	71
5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS ET ANNULATIONS DE RECETTES.....	72
5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant.....	72
5.2. Réductions et annulations de recettes.....	72
5.2.1. Principe.....	72
5.2.2. Réductions ou annulations concernant l’exercice en cours.....	72
5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos.....	73
5.3. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote nature).....	73
6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS.....	73
6.1. Prise en charge des titres de recettes.....	73
6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement.....	73
6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l’encaissement des créances qu’ils constatent.....	74
6.2. Recouvrement des titres de recettes.....	74
6.3. Créances irrécouvrables.....	74
6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l’assemblée délibérante.....	75
6.3.2. Lors du jugement des comptes.....	75
CHAPITRE 2	77
L’EXÉCUTION DES DÉPENSES.....	77
1. PRINCIPES.....	77
2. MANDATS DE PAIEMENT.....	78
2.1. Règles de prescription et de déchéance.....	78
2.2. Forme et contenu.....	78
2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d’émission.....	79
2.3.1. Désignation du créancier.....	79
2.3.2. Somme brute et somme nette à payer.....	79
2.3.3. Dates.....	80
2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense.....	80
2.3.5. Pièces justificatives de la dépense.....	80
2.3.6. Imputation.....	80
2.4. Procédures facultatives de mandatements collectifs.....	81
2.5. Modalités de rectifications des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers.....	81
2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiant la dépense.....	82
3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE.....	82

3.1. Dispositions générales.....	82
3.2. Mandatement d'office.....	83
3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées.....	83
4. DISPOSITIONS APLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT.....	83
4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable.....	83
4.2. Règlements effectués par les régisseurs d'avance.....	83
5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES.....	84
5.1. Principes.....	84
5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	84
5.1.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice clos.....	84
5.1.3. Le cas particulier de la contre-passation.....	85
5.2. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote nature).....	85
6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS.....	85
6.1. Généralités.....	85
6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable.....	85
6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement.....	85
6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées.....	86
6.2.2.1. Suspension de paiement.....	86
6.2.2.2. Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie.....	86
6.2.2.3. Réquisition de l'ordonnateur.....	86
7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES.....	86
7.1. Principes.....	86
7.2. Modalités de règlements par virement.....	87
CHAPITRE 3	
DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES.....	88
1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES.....	88
1.1. Dispositions générales.....	88
1.1.1. Immobilisations corporelles.....	88
1.1.1.1. Biens immeubles.....	88
1.1.1.2. Biens meubles.....	89
1.1.2. Immobilisations incorporelles.....	90
1.2. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières.....	91
1.2.1. Acquisitions à titre onéreux.....	91
1.2.1.1. Acquisitions des immobilisations achevées.....	91
1.2.1.2. Acquisitions d'immobilisations en cours.....	92
1.2.1.3. Modalités particulières d'acquisition.....	92
1.2.2. Acquisitions à titre gratuit.....	94
1.2.2.1. Biens reçus à titre de dotation ou d'apport.....	94
1.2.2.2. Subventions reçues et dons et legs en nature.....	95
1.3. Différents modes de sortie des immobilisations non financières.....	95
1.3.1. Cessions à titre onéreux.....	96
1.3.2. Cessions à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale.....	97
1.3.3. Dotations ou apports.....	97
1.3.4. Immobilisations sinistrées.....	98
1.3.5. Immobilisations réformées.....	98

1.4. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers.....	99
1.4.1. Location.....	99
1.4.2. Location-vente.....	99
1.4.3. Mise à disposition.....	102
1.4.3.1. Dispositions générales.....	102
1.4.3.2. Traitement budgétaire et comptable.....	103
1.4.4. Affectation.....	104
1.4.4.1. Analyse comparée.....	104
1.4.4.2. Droits et obligations de l'affectataire.....	105
1.4.4.3. Traitement budgétaire et comptable.....	105
1.4.5. Mise en concession.....	106
1.4.6. Construction sur sol d'autrui.....	106
1.4.6.1. Dispositions générales.....	106
1.4.6.2. Dispositions budgétaires et comptables.....	106
1.5. Cas particuliers.....	107
1.5.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.....	107
1.5.2. Biens historiques et culturels.....	107
1.5.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public.....	109
2. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES : LES PRISES DE PARTICIPATION.....	109
3. LES STOCKS DE TERRAINS (LOTISSEMENTS).....	110
3.1. Dispositions générales.....	110
3.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	110
3.2.1. Production des lotissements.....	110
3.2.1.1. Système de l'inventaire intermittent.....	110
3.2.1.2. Système de l'inventaire permanent simplifié.....	111
3.2.2. Transferts entre le budget principal et le budget annexe.....	111
4. OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT RÉALISÉES POUR LE COMPTE DE TIERS.....	111
4.1. Les différentes catégories d'opérations pour le compte de tiers.....	112
4.1.1. Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers.....	112
4.1.2. Les interventions résultant de transferts de compétences définis par la loi.....	112
4.1.3. Les opérations sous mandat.....	112
4.2. Traitement budgétaire et comptable des opérations pour le compte de tiers.....	113
CHAPITRE 4	
OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE.....	115
1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES PRODUITS.....	115
1.1. Rattachement des charges et des produits.....	115
1.1.1. Principes.....	115
1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	116
1.1.2.1. Le rattachement des charges à l'exercice.....	116
1.1.2.2. La contre-passation au cours de l'exercice suivant.....	116
1.1.3. Charges à payer.....	117
1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus).....	117
1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer.....	117

1.1.4. Produits à recevoir.....	118
1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus).....	118
1.1.4.2. Intérêts courus non échus (ICNE) à recevoir.....	119
1.2. Charges et produits constatés d'avance.....	119
1.2.1. Charges constatées d'avance.....	119
1.2.2. Produits constatés d'avance.....	120
1.3. Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices.....	120
2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS.....	120
2.1. LES AMORTISSEMENTS.....	120
2.1.1. La constatation de l'amortissement.....	120
2.1.2. La reprise des subventions transférables.....	121
2.1.3. La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des subventions d'équipement versées.....	121
3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS.....	121
3.1. Différents régimes de provisions.....	122
3.1.1. Provisions semi-budgétaires de droit commun.....	122
3.1.2. Provisions budgétaires sur option.....	122
3.1.3. Choix du régime des provisions.....	122
3.1.4. Possibilité d'étalement de la constitution de la provision.....	123
3.2. Régime de provisions basé sur les risques réels.....	123
3.2.1. Provisions obligatoires.....	123
3.2.2. Provisions facultatives.....	123
3.2.3. Suivi des provisions constituées.....	124
4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS.....	124
4.1. Stocks destinés à la consommation.....	124
4.2. Stocks destinés à la vente.....	124
CHAPITRE 5	
LA DÉTERMINATION DES RÉSULTATS.....	126
1. LE RÉSULTAT (SECTION DE FONCTIONNEMENT).....	126
2. LES RESTES À RÉALISER.....	126
3. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT.....	127
3.1. Le résultat cumulé est déficitaire.....	128
3.2. Le résultat cumulé est excédentaire.....	128
3.2.1. En cas de besoin de financement : affectation obligatoire à la couverture du besoin de financement.....	128
3.2.2. À défaut de besoin de financement : report automatique en section de fonctionnement sauf volonté contraire de l'assemblée délibérante.....	128
3.3. Exemples.....	128
4. LES CAS PARTICULIERS DE REPRISE D'UN EXCÉDENT D'INVESTISSEMENT EN SECTION DE FONCTIONNEMENT.....	132
5. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS.....	132

CHAPITRE 6
REGULARISATION DES ECRITURES ERRONEES SUR EXERCICES ANTERIEURS
 134

TITRE 4
LA TENUE DES COMPTABILITÉS.....135

CHAPITRE 1
LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR.....136

1. PRINCIPES.....	136
2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES.....	136
2.1. Présentation générale.....	136
2.2. Les notions relatives à l'engagement.....	137
2.2.1. Engagements juridique et comptable.....	137
2.2.2. Engagements ponctuel et provisionnel.....	137
2.2.3. Engagement anticipé.....	137
2.2.4. Cas particuliers d'engagement : engagement pluriannuel.....	137
2.3. Tenue de la comptabilité des dépenses engagées.....	138
2.3.1. Niveau de constatation et de suivi de l'engagement.....	138
2.3.2. Déroulement des opérations d'engagement.....	138
2.3.2.1. Inscription des crédits d'engagement.....	138
2.3.2.2. Engagement.....	139
2.3.2.3. Constatation du service fait (dépenses de fonctionnement).....	139
2.3.2.4. Mandatements.....	139
2.3.2.5. Ouverture de crédits.....	139
2.3.2.6. Arrêt des inscriptions.....	139
2.3.2.7. Rattachement des charges (communes et établissements publics d'une population de 3 500 habitants et plus).....	139
2.3.2.8. Établissement de l'état des restes à réaliser.....	140
2.3.2.9. Production de l'état des dépenses engagées non mandatées en cours d'exercice.....	140
2.3.3. Exemples.....	140
3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES.....	145
3.1. Comptabilisation des mandats.....	145
3.2. Comptabilisation des titres de recettes.....	145
4. VENTILATION PAR SERVICES DE CERTAINES OPÉRATIONS.....	145
5. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE.....	146
6. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE.....	150
6.1. Avant la clôture de l'exercice.....	150
6.1.1. État des travaux d'investissement effectués en régie.....	150
6.1.2. Rattachement des produits et des charges (communes de 3 500 habitants et plus).....	150
6.1.2.1. État des charges rattachées.....	150
6.1.2.2. État des produits rattachés.....	150
6.2. a la clôture de l'exercice.....	151
6.2.1. Pour toutes les collectivités.....	151

6.2.2. Pour certaines communes selon leur population.....	151
7. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF.....	151
7.1. Présentation matérielle.....	152
7.1.1. Le corps du compte administratif permet d’apprécier les réalisations de l’exercice par rapport aux prévisions.....	153
7.1.1.1. Budget voté par nature.....	153
7.1.1.2. Budget voté par fonction.....	153
7.1.2. La présentation croisée nature-fonction.....	153
7.1.3. Les états annexes et les informations générales.....	153
7.2. Les restes à réaliser.....	154
7.2.1. Les communes de moins de 3 500 habitants.....	154
7.2.1.1. En section d’investissement.....	154
7.2.1.2. En section de fonctionnement.....	154
7.2.1.3. Cas particulier.....	155
7.2.2. Les communes de 3 500 habitants et plus.....	155
7.2.2.1. En section d’investissement.....	155
7.2.2.2. En section de fonctionnement.....	155
7.3. Chronologie des opérations de clôture de l’exercice.....	155
7.3.1. La clôture de l’exercice.....	155
7.3.2. La production du compte de gestion.....	155
7.3.3. Le vote du compte de gestion.....	155
7.3.4. Le vote du compte administratif.....	156
7.4. Le compte administratif : équilibre et sincérité.....	156
7.4.1. Le contrôle de l’équilibre du compte administratif.....	156
7.4.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif.....	157

CHAPITRE 2

LA COMPTABILITÉ DU RECEVEUR MUNICIPAL..... 158

1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	158
2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE.....	158
2.1. L’état de consommation des crédits.....	159
2.2. L’état de réalisation des dépenses et des recettes.....	159
2.3. Les fiches budgétaires.....	159
2.4. transmission à l’ordonnateur des documents relatifs à l’exécution budgétaire.....	160
3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DE LA COMMUNE.....	160
3.1. Principes.....	160
3.2. Organisation de la comptabilité.....	161
3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables.....	161
3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité communale.....	161
3.2.2.1. Registres comptables de première écriture.....	161
3.2.2.2. Le grand livre.....	162
3.2.2.3. Livres auxiliaires divers.....	163
3.2.2.4. Balance des comptes.....	165
3.2.2.5. Situations périodiques.....	166
4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS.....	166
4.1. Opérations budgétaires.....	166

4.1.1. Prise en charge des titres de recettes.....	166
4.1.1.1. Titres en plusieurs années.....	166
4.1.1.2. Titres annuels.....	166
4.1.1.3. Rattachement des frais de poursuites.....	167
4.1.2. Prise en charge des mandats.....	167
4.1.3. Refus de prise en charge.....	167
4.1.4. Réquisition de paiement.....	168
4.2. Opérations de trésorerie.....	168
4.2.1. Encaissements.....	168
4.2.1.1. Encaissement après émission des titres de recettes.....	168
4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes.....	168
4.2.2. Paiements.....	168
4.2.2.1. Paiements après mandatements.....	168
4.2.2.2. Paiements avant mandatement.....	169
4.3. Opérations particulières.....	169
4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes.....	169
4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours.....	169
4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs.....	169
4.3.1.3. Admission en non-valeur.....	169
4.3.2. Réductions et annulations de mandats.....	170
4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours.....	170
4.3.2.2. Régularisation opérée après la clôture de l'exercice.....	170
4.3.2.3. Dette atteinte par la déchéance quadriennale.....	170
4.4. Rectification d'écritures.....	170
5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES.....	171
5.1. Définition.....	171
5.2. Principes de comptabilité.....	171
5.3. Documents à établir en fin d'exercice.....	171
6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES.....	172
6.1. Comptabilisation des recettes et des dépenses de fonctionnement de la gestion qui s'achève.....	172
6.2. Opérations d'ordre.....	172
6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires.....	172
6.2.2. Opérations d'ordre semi-budgétaires.....	172
6.2.3. Opérations d'ordre non budgétaires.....	173
6.3. Rattachement des charges et des produits à l'exercice.....	173
7. COMPTE DE GESTION.....	173
7.1. Dispositions générales.....	173
7.1.1. Présentation du compte de gestion.....	173
7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion.....	174
7.1.3. Rôle du comptable supérieur.....	174
7.2. Contexture du compte de gestion.....	174
7.2.1. Exécution du budget.....	174
7.2.1.1. État de consommation des crédits.....	174
7.2.1.2. État des réalisations des dépenses et des recettes.....	176

7.2.1.3. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes.....	176
7.2.2. Situation financière.....	176
7.2.2.1. Balance générale des comptes.....	177
7.2.2.2. Compte de résultat.....	177
7.2.2.3. Bilan.....	177
7.2.3. Situation des valeurs inactives.....	177
7.3. Justifications à joindre au compte de gestion.....	177
7.3.1. Liste des pièces générales.....	177
7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales.....	178
7.3.2.1. États des restes à recouvrer et à payer.....	178
7.3.2.2. États de développement des soldes.....	179
7.3.2.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations.....	179
7.3.2.4. Fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires.....	179
7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice.....	179
7.4. Dispositions à prendre lors de la reprise des écritures.....	180

CHAPITRE 3

L'INVENTAIRE..... 181

1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF.....	181
1.1. Principes généraux.....	181
1.2. Définition du domaine de recensement des immobilisations.....	181
1.3. L'importance de l'attribution d'un numéro d'inventaire.....	181
2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE.....	182
2.1. La définition et les caractéristiques du numéro d'inventaire.....	182
2.2. Les modalités d'attribution du numéro d'inventaire.....	182
2.2.1. Les biens individualisables.....	182
2.2.2. Les biens acquis par lot.....	183
2.2.3. Les frais d'études, de recherche et de développement et les frais d'insertion.....	184
2.2.4. Les travaux en cours.....	184
2.2.5. La production immobilisée.....	185
2.2.6. Les subventions d'équipement versées.....	185
2.2.7. Les adjonctions.....	185
2.2.8. Les immobilisations affectées, concédées, ou affermées ou mises à disposition.....	185
3. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES.....	186
3.1. Présentation générale.....	186
3.2. Les modalités pratiques.....	186

TITRE 1

LE BUDGET

CHAPITRE 1

LES PRINCIPES BUDGÉTAIRES

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées par l'assemblée délibérante les recettes et les dépenses d'un exercice (article L. 2311-1 du CGCT).

Il se matérialise par des documents sur lesquels sont indiquées les recettes prévues et les dépenses autorisées pour la période considérée. 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 1^{er} 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 annexes.

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'État dans le département ou à son délégué dans l'arrondissement ;
- la délibération du conseil municipal ayant adopté le budget doit être publiée.

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

1. L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE

1.1. LA PRÉVISION

Le budget est prévu pour la durée d'un exercice qui commence le 1er janvier et se termine le 31 décembre.

Il peut être adopté jusqu'au 15 avril de l'exercice auquel il s'applique (ou jusqu'au 30 avril l'année du renouvellement de l'assemblée délibérante).

Des modifications permettant d'ajuster les crédits de la section de fonctionnement peuvent être apportées au budget par l'assemblée délibérante 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, dans le délai de vingt et un jours suivant la fin de l'exercice budgétaire.

Les délibérations relatives à ces modifications budgétaires doivent être transmises au représentant de l'État au plus tard cinq jours après le délai limite visé ci-dessus, c'est-à-dire avant le 26 janvier de l'exercice suivant (article L.1612-11 du CGCT).

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

1.2. L'EXÉCUTION

Le budget s'exécute du 1er janvier au 31 décembre. Le comptable dispose du même délai pour comptabiliser les titres et les mandats émis par l'ordonnateur.

L'article L.1612-1 du CGCT dispose que, dans le cas où le budget n'a pas été adopté avant le premier janvier de l'exercice auquel il s'applique, l'exécutif est en droit, du 1er janvier de l'exercice jusqu'à l'adoption du budget, de mettre en recouvrement les recettes et d'engager, de liquider et de mandater les dépenses de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente.

Il est en droit de mandater les dépenses afférentes au remboursement en capital des annuités de la dette venant à échéance avant le vote du budget.

En outre, jusqu'à l'adoption du budget ou jusqu'au 15 avril, l'exécutif peut, sur autorisation de l'assemblée délibérante, engager, liquider et mandater les dépenses d'investissement, dans la limite du quart des crédits ouverts au budget de l'exercice précédent, non compris les crédits afférents au remboursement de la dette. Cette autorisation précise le montant et l'affectation des crédits.

Pour les dépenses à caractère pluriannuel incluses dans une autorisation de programme ou d'engagement votée lors d'exercices antérieurs, l'exécutif peut les liquider et les mandater dans la limite des crédits de paiement prévus au titre de l'exercice par la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme ou d'engagement.

Les crédits correspondants, visés aux alinéas ci-dessus, sont inscrits au budget lors de son adoption. Le comptable est en droit de payer les mandats et de recouvrer les titres de recettes émis dans les conditions ci-dessus.

Bien qu'il ne s'agisse que d'une simple faculté, il est possible de prolonger fictivement la journée comptable du 31 décembre jusqu'au dernier jour du mois de janvier de l'année suivante, pour suivre :

- l'exécution des opérations intéressant la section de fonctionnement, afin de permettre l'émission des mandats correspondants à des services faits au cours de l'exercice considéré et des titres de recettes correspondant à des droits acquis à la commune au cours dudit exercice ;
- l'exécution des opérations d'ordre de chacune des deux sections.

Les crédits affectés aux dépenses de chaque exercice ne peuvent être employés à l'acquittement d'un autre exercice. Les dépenses engagées non mandatées à la clôture de l'exercice sont reportées au budget de l'exercice suivant. Elles peuvent être mandatées dans la limite des restes à réaliser de l'exercice précédent.

A cet effet, l'exécutif fait établir au 31 janvier de l'exercice l'état des dépenses qui, engagées avant le 31 décembre de l'année précédente dans la limite des crédits inscrits au budget, n'ont pas donné lieu à mandatement avant la clôture de l'exercice. Cet état vaut ouverture provisoire des crédits jusqu'à la reprise de ces derniers au budget.

Après le dépôt du projet de budget, les créances qui ne figuraient pas sur cet état ne peuvent être payées qu'au moyen de crédits nouveaux votés par le conseil municipal.

1.3. LA PLURIANNUALITÉ BUDGÉTAIRE : LES AUTORISATIONS DE PROGRAMME ET LES AUTORISATIONS D'ENGAGEMENT

Le Maire présente les autorisations de programme et d'engagement et leurs révisions éventuelles.

L'assemblée délibérante vote ces autorisations par délibération distincte lors de l'adoption du budget de l'exercice ou d'une décision modificative (article R. 2311-9 du CGCT).

1.3.1. Les autorisations de programme et les crédits de paiement

Conformément à l'article L.2311-3-I du CGCT, les dotations budgétaires affectées aux dépenses d'investissement peuvent comprendre des autorisations de programme et des crédits de paiement. Cette procédure permet à la commune de ne pas faire supporter à son budget l'intégralité d'une dépense pluriannuelle, mais les seules dépenses à régler au cours de l'exercice.

Les autorisations de programme (AP) sont définies comme la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées pour le financement des investissements. Elles demeurent valables sans limitation de durée jusqu'à ce qu'il soit procédé à leur annulation. Elles peuvent être révisées.

Les autorisations de programme correspondent à des dépenses à caractère pluriannuel se rapportant à une immobilisation ou à un ensemble d'immobilisations déterminées, acquises ou réalisées par la commune ou à des subventions versées à des tiers.

Les crédits de paiement (CP) correspondent à la limite supérieure des dépenses pouvant être mandatées durant l'exercice, pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des AP correspondantes.

L'équilibre budgétaire de la section d'investissement s'apprécie en tenant compte des seuls crédits de paiement.

1.3.2. Les autorisations d'engagement et les crédits de paiement

L'article L.2311-3-II du CGCT prévoit, par ailleurs, que les dotations affectées aux dépenses de fonctionnement peuvent comprendre des autorisations d'engagement et des crédits de paiement.

Cette procédure est réservée aux seules dépenses résultant de conventions, de délibérations ou de décisions, au titre desquelles la commune s'engage, au-delà d'un exercice budgétaire, à verser une subvention, une participation ou une rémunération à un tiers. Toutefois les frais de personnel et les subventions versées aux organismes privés ne peuvent faire l'objet d'une autorisation d'engagement.

Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses qui peuvent être engagées pour le financement des dépenses mentionnées à l'alinéa précédent. Elles demeurent valables sans limitation de durée jusqu'à ce qu'il soit procédé à leur annulation. Elles peuvent être révisées.

Les crédits de paiement constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être mandatées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement correspondantes.

L'équilibre budgétaire de la section de fonctionnement s'apprécie en tenant compte des seuls crédits de paiement.

2. L'UNITÉ BUDGÉTAIRE

2.1. L'ENSEMBLE DES DÉPENSES ET DES RECETTES DE LA COMMUNE DOIT FIGURER SUR UN DOCUMENT UNIQUE

L'ensemble des dépenses et des recettes de la commune doit figurer sur un document unique.

Néanmoins, cette règle comporte deux exceptions :

- le budget principal peut être assorti de budgets annexes ;
- le budget primitif peut être modifié au cours de l'exercice par d'autres décisions budgétaires.

2.2. LES AMÉNAGEMENTS DU PRINCIPE

2.2.1. Le budget principal peut être assorti de budgets annexés

Par exception au principe d'unité budgétaire, divers textes ont prévu l'établissement de budgets annexes qui ont pour objet de regrouper les opérations de services ayant une organisation dotée d'une autonomie relative et dont l'activité tend à produire ou à rendre des services.

Les services gérés en budgets annexes font l'objet d'un budget et d'une comptabilité distincts.

L'exécution de ces budgets donne lieu à émission de titres et de mandats dans des séries de bordereaux distinctes de celles du budget principal.

Ces budgets distincts permettent de façon obligatoire ou facultative :

- 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 ;

- 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...
- de faciliter la mise en œuvre des obligations fiscales (TVA) ;
- d'isoler les risques financiers de certaines opérations qui peuvent être importants compte tenu de la nature de ces opérations et de leur durée (ex : opérations de lotissement ou d'aménagement).

Les résultats du budget principal et des budgets annexes font l'objet d'une présentation agrégée en annexe du compte administratif (article L. 2313-1 3° du CGCT).

En pratique, on distingue cinq principales catégories de budget annexés au budget principal.

Parmi ces budgets, certains sont obligatoires, d'autres facultatifs.

2.2.1.1. Les services publics suivis obligatoirement sous forme de budgets distincts du budget principal

Les services publics industriels et commerciaux (SPIC)

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'utilisateur 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.

Dès lors, pour l'exploitation directe d'un SPIC relevant de leurs compétences, les communes doivent constituer une régie municipale dotée d'un budget spécial annexé au budget de la commune (articles L.1412-1 et L.2221-11 du CGCT) afin de respecter les règles d'équilibre posées par les articles L.2224-1 et L.2224-2 du CGCT.

Les services publics à caractère industriel et commercial donnent lieu à individualisation par service.

L'individualisation de la gestion d'un SPIC a pour objectif de dégager le coût réel du service qui doit être financé par l'utilisateur.

Le Conseil d'État a jugé que " les tarifs des services publics à caractère industriel et commercial, qui servent de base à la détermination des redevances demandées aux usagers en vue de couvrir les charges du service, doivent trouver leur contrepartie directe dans le service rendu aux usagers. " (CE, 30 septembre 1996, Société stéphanoise des eaux - Ville de Saint-Etienne).

Des dérogations ont toutefois été prévues.

L'article L.2224-2 du CGCT interdit la prise en charges de dépenses du SPIC par le budget général.

Il permet toutefois, à titre dérogatoire cette prise en charge :

- lorsque les exigences du service public conduisent la collectivité à imposer des contraintes particulières de fonctionnement. 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 public exige la réalisation d'investissements qui, en raison de leur importance et eu égard au nombre d'utilisateurs, ne peuvent être financés sans augmentation excessive des tarifs. Cette faculté 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 dans les conditions exposées dans le commentaire du compte 13 du tome 1 de la présente instruction :

- lorsque, après la période de réglementation des prix, la suppression de toute prise en charge par le budget de la commune aurait pour conséquence une hausse excessive des tarifs.

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.

Il faut par ailleurs indiquer que l'interdiction de principe figurant à l'article L.2224-2 du CGCT ne s'applique pas pour les services de distribution d'eau potable et d'assainissement dans les communes de moins de 3 000 habitants et les groupements composés de communes dont la population ne dépasse pas 3 000 habitants.

L'article L.2221-11 du CGCT rend facultatif pour les communes de moins de 500 habitants qui gèrent un service d'eau ou d'assainissement sous forme de régie simple ou directe, l'établissement d'un budget annexé à celui du budget principal dès lors qu'elles produisent, en annexe au budget et au compte administratif, un état sommaire présentant, article par article, les montants de recettes et de dépenses affectées au service.

Les comptes nécessaires pour retracer les opérations spécifiques de ces services sont ouverts dans le plan de comptes abrégé comme dans le plan de compte développé, puisque les communes de moins de 500 habitants peuvent opter pour ce dernier.

Dans le cas où la commune choisirait d'intégrer les dépenses et les recettes de chacun des deux services dans le budget principal :

- le budget principal de la commune devra comporter 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.

Si, à l'inverse, la commune n'intègre pas les opérations des services d'eau et d'assainissement dans le budget principal :

- le budget principal de la commune se présente 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.

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 notamment en matière d'amortissement, de provisionnement et rattachement des charges et des produits à l'exercice (article L.2221-1 du CGCT et chapitre IV du titre II du livre II de la deuxième partie du même code).

Enfin, les annexes au budget et au compte administratif doivent distinguer, autant 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.

Les services relevant du secteur social et médico-social

Les dispositions des articles L.315-1 à L.315-18 du code de l'action sociale et des familles prévoient les règles budgétaires à retenir en fonction du mode de gestion des services relevant du secteur social et médico-social retenu par les collectivités et établissements publics qui le crée.

Ils ont en effet le choix entre la création d'un établissement public autonome ou la gestion en régie directe. Il s'ensuit deux grandes catégories de structures :

- les établissements publics autonomes qui sont dotés de la personnalité juridique ;

- les services non personnalisés qui sont rattachés à une collectivité locale ou à un établissement public local sous forme de budgets annexes. Les CCAS et CIAS peuvent également créer et gérer directement de tels services, qui font l'objet d'un budget annexe relié par un compte de liaison au budget principal.

Dans les deux cas, les règles budgétaires et comptables applicables sont définies par l'instruction budgétaire et comptable M 22, sauf dans le cas des activités sociales et médico-sociales non soumises à tarification ; dans ce cas, l'établissement peut opter pour la M14 ou la M22.

Cette mesure permet de doter les établissements sociaux et médico-sociaux d'une nomenclature identique, quelle que soit la catégorie de pensionnaires qu'ils hébergent, et évite des changements de nomenclatures selon que les établissements sont ou non habilités à gérer l'aide sociale.

Le décret n°99-317 du 26 avril 1999 relatif à la gestion budgétaire et comptable des établissements hébergeant des personnes âgées dépendantes apporte des précisions quant aux modalités de présentation, d'adoption et de contrôle des budgets afférents à ce type d'établissements. Ce décret a été récemment modifié par le décret n°2001-388 du 4 mai 2001, afin que les établissements sociaux et médico-sociaux non autonomes, gérés en budgets annexes d'un CCAS, CIAS ou d'une collectivité, aient leur propre section d'investissement.

Enfin depuis le décret n°2003-1010 du 22 octobre 2003, les services d'aide à domicile (dont les services d'aide ménagère) sont soumis à tarification du conseil général et doivent donc de ce fait être individualisés dans des budgets annexes M22.

Les opérations d'aménagement (lotissements, ZAC...)

Les opérations relatives aux lotissements ou d'aménagement de zone sont caractérisées par leur finalité économique de production et non de constitution d'immobilisation, puisque les lots aménagés et viabilisés sont destinés à être vendus.

Ces opérations sont enregistrées dans des comptes de charges et de produits que peuvent lier temporairement les comptes de stocks jusqu'au dénouement complet de la commercialisation.

Ces activités sont individualisées au sein d'un budget annexe afin de ne pas bouleverser l'économie du budget de la collectivité et individualiser les risques financiers de telles opérations qui peuvent être importants compte tenu de la nature de ces opérations et de leur durée (risques liés à la commercialisation - rythme, prix ; risques attachés à l'exécution et au financement des équipements publics, risques liés aux difficultés réglementaires de maîtrise du foncier).

Ce budget constitue un budget annexe proprement dit par opposition aux services dotés de l'autonomie financière qui n'ont pas de compte financier mais un compte de liaison - compte 451- avec le budget principal.

La collectivité peut regrouper l'ensemble des opérations au sein d'un seul budget annexe, il est toutefois recommandé de créer un budget par opération compte tenu du régime fiscal particulier de ces dernières ou bien constituer un budget annexe par type d'opération (lotissement, ZAC, ...)

Dans ce cas, le suivi dans le cadre d'un seul budget annexe (éventuellement par type d'opérations) implique, pour chaque opération (secteur), un suivi extra-comptable sous forme de registres annexes des données permettant d'établir et de justifier chaque déclaration (acquisitions, cessions, montant des opérations imposées, non imposées).

Compte tenu de ces contraintes, il est recommandé de créer un budget annexe par opération compte tenu du régime fiscal particulier de ces dernières.

En effet, des dispositions fiscales spécifiques imposent que chaque opération de lotissement et d'aménagement de zone fasse l'objet d'un secteur distinct pour l'application des droits à déduction et d'une déclaration de TVA distincte (DB 8 A 1722 n°1).

2.2.1.2. Les services publics suivis facultativement sous forme de budgets distincts du budget principal

Les services assujettis à LA TVA

Certaines activités sont assujetties à la TVA, soit de plein droit (articles 256, 256 B et 257 du CGI), soit sur option (articles 260 ou 260 A du CGI, notamment). Dans tous les cas, les collectivités assujetties à la TVA sont soumises aux obligations d'ordre fiscal suivantes :

- obligations déclaratives : la collectivité est responsable de l'établissement des diverses déclarations exigées par les services fiscaux en matière de TVA (déclaration d'existence, de cessation, d'option pour l'assujettissement à la TVA, des opérations imposables effectuées,...) ;
- obligation, pour l'application du droit à déduction, de suivre dans des comptes distincts les opérations situées hors du champ d'application de la TVA et celles placées dans le champ d'application de cette taxe (article 207 bis 6 de l'annexe II au CGI), et, le cas échéant, de suivre dans des secteurs distincts leurs activités assujetties à la TVA mais non soumises à des dispositions identiques au regard de cette taxe (article 213 de l'annexe II au CGI) ; la mise en œuvre de ces obligations ne requiert pas la tenue de plusieurs comptabilités séparées, dès lors que la comptabilité, complétée le cas échéant par des registres annexes, fait apparaître distinctement les données comptables propres à chaque compte ou secteur, et qu'ainsi il peut être justifié des mentions portées sur les déclarations de TVA.

Les services publics assujettis à la TVA ne nécessitent pas obligatoirement un suivi sous forme de budget annexe.

Si l'option retenue est celle d'un suivi dans le budget principal, les opérations assujetties à TVA devront faire 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.

Le suivi facultatif dans un budget annexe ne s'applique pas aux SPIC assujettis à la TVA par exercice de l'option prévue par l'article 260 A du CGI ; en effet, outre l'obligation d'individualisation budgétaire et comptable prévue par le CGCT (cf. § 2.2.1.1.), la réglementation fiscale impose également que leurs opérations soient retracées dans une comptabilité distincte (article 201 octies de l'annexe II au CGI).

Les services publics administratifs (SPA)

Les communes peuvent individualiser la gestion d'un SPA (autre que ceux qui par leur nature ou par la loi ne peuvent être assurés que par la collectivité locale elle-même) relevant de leurs compétences par la création d'une régie municipale (L. 1412-2 du CGCT).

Pris en application des articles L. 2221-10 et L. 2221-14 du CGCT, les articles R.2221-1 et suivants du même code autorisent les conseils municipaux à créer une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière ou une régie dotée de la seule autonomie financière pour la gestion de ses services publics.

Les communes peuvent donc décider de gérer leurs services publics administratifs sous la forme d'une régie dotée de la seule autonomie financière dont le régime financier est prévu par l'article R. 2221-69 du CGCT qui dispose que les recettes et les dépenses de fonctionnement et d'investissement de chaque régie font l'objet d'un budget distinct du budget de la commune.

2.2.2. Le budget est composé de différents documents

Comme le budget primitif est un document prévisionnel, il est nécessaire pour la commune d'ajuster en cours d'année ses prévisions.

Ces corrections s'effectuent dans le cadre de décisions modificatives, tout en respectant les principes relatifs à la préparation, au vote et à l'équilibre du budget.

Le budget supplémentaire est une décision modificative qui a pour objet de reprendre les résultats de l'exercice précédent et éventuellement de décrire des opérations nouvelles.

3. L'UNIVERSALITÉ BUDGÉTAIRE

Le budget de la commune doit comprendre l'ensemble des recettes et des dépenses.

Cette règle suppose donc :

La non contraction entre les recettes et les dépenses

Chacune d'entre elles doit donc figurer au budget pour son montant intégral.

☞ *La non affectation d'une recette à une dépense*

Les recettes doivent être rassemblées en une masse unique et indifférenciée couvrant indistinctement l'ensemble des dépenses.

Toutefois, certaines taxes ou redevances sont affectées, du fait des textes, à des dépenses particulières (exemple : la taxe de séjour).

De même, les subventions d'équipement reçues par la commune sont affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipements particuliers et doivent conserver leur destination.

Enfin, les recettes finançant une opération pour compte de tiers sont affectées à cette opération.

CHAPITRE 2

ÉLABORATION, VOTE ET CONTRÔLE DU BUDGET

Les modalités d'élaboration, de vote et de contrôle du budget des communes et de leurs établissements sont codifiées au code général des collectivités territoriales.

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 CGCT).

Ce débat a lieu, au plus tôt deux mois avant l'examen du budget primitif.

Il porte sur les orientations générales à retenir pour l'exercice ainsi que sur les engagements pluriannuels envisagés.

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 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'État 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'État 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 CGCT.

2. L'ÉLABORATION DU BUDGET

Conformément à l'article L.2312-1 du CGCT, 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 :

- les informations 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'État. Lorsque le conseil municipal n'est pas en possession de ces informations au plus tard le 31 mars de l'exercice considéré, il dispose de quinze jours à compter de leur communication effective pour arrêter le budget (article L. 1612-2 du CGCT) ;
- les informations indispensables pour l'élaboration des budgets des communes sont déterminées par les articles D. 1612-1 et suivant du CGCT.

3. LA PRÉSENTATION ET LE VOTE DU BUDGET

3.1. PRÉSENTATION ET MODALITÉS DE VOTE

Le budget est présenté soit par nature, soit par fonction dans le cadre fixé par l'article L.2312-3 du CGCT :

- dans les communes de 10 000 habitants et plus, le conseil délibère sur le vote du budget par nature ou par fonction. Par la suite, cette délibération ne peut être modifiée qu'une seule fois, au plus tard à la fin du premier exercice budgétaire complet suivant le renouvellement du conseil municipal (article R.2312-1 du CGCT). Lorsqu'il est voté par nature, il est assorti d'une présentation croisée par fonction ; lorsqu'il est voté par fonction, il est assorti d'une présentation croisée nature ;
- dans les communes de moins de 10 000 habitants, le budget est voté par nature. Il est assorti pour les communes de 3 500 habitants et plus d'une présentation fonctionnelle.

Le budget comporte deux sections : la section de fonctionnement et la section d'investissement (article L.2311-1 du CGCT).

Le budget est présenté par chapitres et articles conformément à la nomenclature établie par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités locales et du ministre chargé du budget. Cet arrêté fixe également la présentation des documents budgétaires et la liste des comptes à ouvrir dans la comptabilité du comptable (articles L.2311-1 ; L.2312-3 ; R.2311-1 et D.2311-2 du CGCT).

Le budget est présenté par le maire au conseil municipal qui le vote (article L. 2312-1 du CGCT). Lors du vote du budget, les conseillers municipaux doivent pouvoir, comme pour toute autre délibération, consulter les pièces et documents nécessaires à leur information (CE 23 avril 1997, Ville de Caen contre M. Paysant).

3.2. TRANSMISSION ET PUBLICATION

Comme toute délibération, le budget est exécutoire sous deux conditions :

- sa transmission au représentant de l'État ;
- sa publication.

Le budget voté est transmis au représentant de l'État au plus tard quinze jours après le délai limite fixé pour son adoption, c'est-à-dire le 15 avril ou le 15 juin (si le budget de l'exercice précédent a été réglé d'office par le représentant de l'État) ou quinze jours après la notification des informations indispensables à son élaboration, si cette date de notification est postérieure au 15 avril. En effet, lorsque les informations nécessaires à l'élaboration du budget ne sont pas communiquées à la commune avant le 31 mars, cette dernière dispose d'un délai de quinze jours à compter de la communication des informations pour arrêter le budget (article L.1612-2 du CGCT).

Le budget de la commune est rendu public (article L.2313-1 du CGCT). Il est déposé à l'hôtel de ville pour y être mis à disposition du public dans les quinze jours suivant son adoption ou éventuellement sa notification après règlement par le représentant de l'État. Le public est avisé de cette mise à disposition du budget et des documents qui l'accompagnent par tous les moyens de publicité au choix du maire. Les documents budgétaires peuvent également être mis à disposition du public dans un lieu public autre que l'hôtel de ville.

Toute personne physique ou morale a le droit d'en demander communication sur place et d'en prendre copie totale ou partielle, à ses frais, auprès du maire ou des services déconcentrés de l'État (article L. 2121-26 du CGCT).

4. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

4.1. PROCÉDURE EN CAS D'ABSENCE DE VOTE DU BUDGET

Si le budget n'est pas adopté avant le 15 avril de l'exercice auquel il s'applique ou avant le 30 avril de l'année de renouvellement des organes délibérants, le représentant de l'État saisit sans délai la chambre régionale des comptes (CRC) et informe la commune de cette saisine.

Dans le délai d'un mois, la CRC formule par un avis public des propositions pour le règlement du budget.

Son avis est motivé et il est communiqué au représentant de l'État et à la collectivité.

La publication de l'avis de la CRC est assurée, dès sa réception, sous la responsabilité du maire, par affichage ou insertion dans un bulletin officiel.

Selon la jurisprudence du Conseil d'État (CE 10 février 1988, Commune de Brives-Charensac), l'avis de la CRC n'est pas susceptible de recours. Seul le rejet de la saisine du représentant de l'État, considérée comme irrecevable ou sans objet, est une décision administrative qui clôt la procédure. Elle peut donner lieu à déféré auprès de la juridiction administrative.

Le représentant de l'État règle le budget et le rend exécutoire. S'il s'écarte des propositions de la CRC, il doit motiver sa décision.

A compter de la saisine de la CRC, et jusqu'au règlement du budget par le représentant de l'État, le conseil municipal ne peut adopter de délibération sur le budget de l'exercice en cours. L'exécution des dépenses et des recettes se poursuit, conformément aux dispositions de l'article L.1612-1 du CGCT.

4.2. PROCÉDURE EN CAS D'ABSENCE D'ÉQUILIBRE RÉEL

4.2.1. L'appréciation de l'équilibre réel

Conformément à l'article L.1612-4 du CGCT, le budget est en équilibre réel si les conditions suivantes sont remplies :

- la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre ;
- les recettes et les dépenses sont évaluées de façon sincère ;
- le prélèvement sur les recettes de la section de fonctionnement au profit de la section d'investissement, ajouté aux recettes propres de cette section à l'exclusion du produit des emprunts, fournit des ressources suffisantes pour couvrir le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir au cours de l'exercice.

Pour l'appréciation de l'équilibre tel que défini ci-dessus, il y a lieu d'entendre par " prélèvement " l'ensemble des opérations organisant un transfert entre la section de fonctionnement et la section d'investissement, déduction faite des reprises sur autofinancement (cf. tableau des opérations financières figurant en annexe du budget), et non le seul virement de section à section, qui n'en représente qu'une partie.

Ces opérations comprennent les dotations aux amortissements qui doivent être corrigées des écritures de neutralisation (voir liste des opérations d'ordre de section à section, en annexe 4 du présent Tome).

Les subventions, dotations et fonds de concours destinés à financer des dépenses d'équipement doivent conserver leur affectation, conforme à la volonté de la partie versante, et ne font pas partie des ressources propres.

Enfin, le calcul de la couverture de l'annuité d'emprunt en capital ne prend en compte que le montant de l'annuité en capital à échoir au cours de l'exercice.

La sincérité du budget suppose qu'il comprenne l'intégralité des dépenses obligatoires.

Par ailleurs, 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 (article L.1612-9 du CGCT).

Enfin, n'est pas considéré comme en déséquilibre au sens de l'article L.1612-4, un budget dont une section voire les deux sont votées en suréquilibre (L.1612-7 du CGCT).

4.2.2. La constatation du déséquilibre

4.2.2.1. La saisine de la chambre régionale des comptes (article L.1612-5 du CGCT)

Lorsque le budget n'est pas voté en équilibre dans les conditions fixées par l'article L.1612-4 du CGCT, le représentant de l'État saisit la CRC dans le délai de trente jours à compter de la transmission du budget et en informe la collectivité.

A compter de la saisine de la CRC, le conseil municipal est dessaisi de ses pouvoirs budgétaires et ne peut plus délibérer en ce domaine jusqu'au terme de la procédure, sauf pour prendre les mesures de redressement demandées par la CRC.

La CRC constate le déséquilibre, propose à la collectivité territoriale, dans un délai de trente jours à compter de la saisine, les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire et demande à l'assemblée délibérante une nouvelle délibération.

Si la chambre constate que le budget a été voté en équilibre réel et qu'il n'y a pas lieu de faire des propositions, elle notifie sa décision au représentant de l'État et à la collectivité. Cette décision de rejet doit être motivée.

Les propositions de la CRC tendant au rétablissement de l'équilibre budgétaire portent sur des mesures dont la réalisation relève de la seule responsabilité de la collectivité.

La nouvelle délibération, rectifiant le budget initial, doit intervenir dans un délai d'un mois à compter de la communication des propositions de la CRC. Elle est adressée dans le délai de huit jours au représentant de l'État et à la CRC.

La CRC se prononce sur les mesures adoptées par l'assemblée dans un délai de quinze jours à partir de la transmission de la nouvelle délibération.

Si l'assemblée délibérante ne s'est pas prononcée dans le délai prescrit ou si la délibération prise ne comporte pas de mesures de redressement jugées suffisantes, le budget est réglé et rendu exécutoire par le représentant de l'État. Si ce dernier s'écarte des propositions formulées par la CRC, il doit motiver sa décision.

Les crédits correspondants sont inscrits au budget adopté ou réglé d'office. Le comptable est en droit de payer les mandats émis dans ces conditions.

4.2.2.2. Conséquences sur le budget faisant l'objet de la saisine de la CRC

La transmission du budget à la CRC a pour effet de suspendre l'exécution du budget jusqu'au terme de la procédure.

Toutefois, à compter de cette transmission, le maire est en droit, jusqu'à l'adoption ou au règlement du budget, de mettre en recouvrement les recettes et d'engager, de liquider et de mandater les dépenses de la section de fonctionnement dans la limite de celles inscrites au budget de l'année précédente. Il est en droit de mandater les dépenses afférentes au remboursement en capital des annuités de la dette venant à échéance avant le vote du budget.

En outre, il est en droit, dans les mêmes délais, et sur autorisation du conseil municipal, d'engager, de liquider et de mandater les dépenses de la section d'investissement dans la limite de la moitié des crédits inscrits au budget de l'année précédente.

A compter de la saisine de la CRC, le conseil municipal est dessaisi de ses pouvoirs budgétaires ; il ne peut plus délibérer dans ce domaine jusqu'au terme de la procédure.

Pour les dépenses à caractère pluriannuel incluses dans une autorisation de programme ou d'engagement votée lors d'exercices antérieurs, l'exécutif peut les liquider et les mandater dans la limite des crédits de paiement prévus au titre de l'exercice par la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme ou d'engagement (article L.1612-1 du CGCT). Les crédits correspondants sont inscrits au budget adopté ou réglé d'office. Le comptable est en droit de payer les mandats émis dans ces conditions.

4.2.2.3. Conséquences sur les budgets suivant de la procédure d'absence d'équilibre réel (article L.1612-9 du CGCT)

Lorsque le budget d'une collectivité territoriale a été réglé et rendu exécutoire par le représentant de l'État, les budgets supplémentaires afférents au même exercice sont transmis par le représentant de l'État à la CRC.

En outre, le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif intervient avant le vote du budget primitif afférent à l'exercice suivant. Pour ce faire, le délai limite de la transmission du compte de gestion du comptable est ramené au 1er mai.

Lorsque le compte administratif fait apparaître un déficit dans l'exécution du budget, ce déficit est reporté au budget primitif de l'exercice suivant.

Ce budget primitif, dont la limite de vote est fixée au 1er juin (ou au 15 juin l'année du renouvellement de l'assemblée délibérante), est transmis à la CRC par le représentant de l'État.

4.2.2.4. La saisine du juge administratif en cas de déséquilibre du budget

L'équilibre réel du budget constitue une condition de sa légalité. Le budget peut donner lieu à saisine du juge administratif pour illégalité d'un budget déséquilibré ou insincère.

Une telle saisine ne peut s'effectuer de manière concurrente à la procédure légale spécifique faisant intervenir la CRC, à l'initiative du représentant de l'État. Elle ne peut être diligentée que par une personne y ayant intérêt, lorsque le représentant de l'État n'a pas saisi la CRC dans le cadre de la procédure de l'article L. 1612-5.

Le représentant de l'État peut en revanche saisir de manière concurrente le juge administratif et le juge financier du même document budgétaire, à condition que ces deux saisines ne soient pas fondées sur le même motif.

La jurisprudence administrative apprécie l'équilibre et la sincérité du budget selon les justifications produites (CE 9 juillet 1997, Commune de Garges-les-Gonesse), cette appréciation prenant en compte au cas par cas la situation spécifique de chaque collectivité.

4.3. PROCÉDURE EN CAS D'ABSENCE D'INSCRIPTION D'UNE DÉPENSE OBLIGATOIRE

Ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi l'a expressément décidé (article L.1612-15 du CGCT).

Lorsqu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget de la collectivité, le représentant de l'État a, conformément à l'article L.1612-15 du CGCT, le pouvoir d'inscrire d'office cette dépense au budget, au lieu et place de l'ordonnateur.

Le représentant de l'État, mais également le comptable public de la collectivité débitrice, et toute personne y ayant intérêt, peuvent saisir la CRC pour qu'elle constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget ou l'a été pour une somme insuffisante.

La CRC opère cette constatation dans le délai d'un mois à compter de sa saisine et adresse alors à la commune une mise en demeure d'inscrire la dépense au budget.

Si dans un délai d'un mois, la mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la CRC demande au représentant de l'État d'inscrire cette dépense au budget de la commune et propose, si besoin est, la création de ressources ou la diminution des dépenses facultatives destinées à couvrir la dépense obligatoire.

Le représentant de l'État règle et rend exécutoire le budget rectifié en conséquence. Il peut s'écarter des propositions de la CRC par décision motivée.

5. LE CONTRÔLE DE LÉGALITÉ

Indépendamment des contrôles budgétaires précédemment décrits, les actes budgétaires (budget primitif, décisions modificatives et compte administratif) sont, comme tous les autres actes des collectivités locales, soumis à un contrôle de légalité, exercé par le représentant de l'État ou son délégué, dans les conditions définies par l'article L.2131-6 du CGCT.

Pour ce qui concerne les actes budgétaires, le 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 des taxes et impositions nouvelles ou autres ressources fiscales ;
- les inscriptions et la présentation budgétaires, conformes aux prescriptions législatives et réglementaires.

CHAPITRE 3

LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES

L'article L.2312-2 du CGCT dispose que les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil municipal en décide ainsi, par article.

La jurisprudence constante du Conseil d'État n'exige pas qu'un vote formel intervienne sur chacun des chapitres ou articles du projet de budget soumis à l'assemblée (CE 18 mars 1994, Commune de Cestas).

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, liquider et mandater les dépenses dans la limite des crédits inscrits à ce chapitre. Une nouvelle délibération du conseil municipal est nécessaire pour modifier le montant de ces crédits. 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 crédits 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. Cette décision doit être transmise au représentant de l'État pour être exécutoire, puis 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.

Par exception, la procédure des dépenses imprévues autorise dans certaines limites le maire à effectuer des virements du chapitre de dépenses imprévues aux autres chapitres à l'intérieur d'une section (articles L. 2322-1 et L. 2322-2 du CGCT). Pour chacune des deux sections, le crédit pour dépenses imprévues ne peut être supérieur à 7,5 % des dépenses réelles prévisionnelles de la section. Ce crédit ne peut être employé que pour faire face à des dépenses réelles en vue desquelles aucune dotation n'est inscrite au budget et ne peut être financé par l'emprunt. Ces mouvements de crédits ne doivent par ailleurs pas aboutir à ce que les crédits nécessaires au règlement des dépenses obligatoires soient insuffisants sur un chapitre.

Le mandat afférent à la dépense imprévue est imputé sur l'article correspondant à la dépense, auquel est jointe une décision budgétaire de l'ordonnateur, transmise au représentant de l'État, et portant virement de crédits. Dès la première session qui suit l'ordonnancement de la dépense, le maire doit en rendre compte au conseil municipal, pièces justificatives à l'appui ¹.

1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR NATURE

Sont concernés par la définition des chapitres et articles par nature :

- toutes les communes dont la population est inférieure à 10 000 habitants ;
- les communes de 10 000 habitants et plus qui, conformément à l'article L 2312-3 du CGCT, 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 ", les chapitres " globalisés ", ainsi que les chapitres sans exécution font l'objet d'une définition spécifique, indépendante du plan de comptes par nature.

¹ Cf. circulaire NOR/INT/B/89/00017/C du 11 janvier 1989.

1.1. LES CHAPITRES ET ARTICLES

1.1.1. La définition du chapitre

L'annexe n° 1 du présent Tome donne la liste des chapitres votés par nature conformément aux dispositions de l'article D. 2311-4 du CGCT.

☞ *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, 12, 15, 19, 24, 28, 29, et du compte 204 ;
- au compte 204 " subventions d'équipement versées " qui forme un chapitre de dépenses et de recettes (cf. § 1.4.1. " Le chapitre 204 - subventions d'équipement versées ") ;
- aux opérations en dépenses (cf. § 1.2. " Les chapitres de dépenses opérations d'équipement ") ;
- au chapitre globalisé (réel) relatif aux stocks de terrains et codifié 010 (cf.1.3. " Les chapitres globalisés ") ;
- à chacun des comptes 454, 456, et 458 complétés du numéro de mandat, (cf. 1.4.2. " Les opérations pour le compte de tiers ") ;
- à chacun des chapitres sans exécution 020, 021 et 024 (cf. 1.4.4. " Les chapitres codifiés 02 ") ;
- aux deux chapitres globalisés d'ordre 040 " Opérations d'ordre de transfert entre sections " et 041 " Opérations patrimoniales " (cf. 1.3. " Les chapitres globalisés ").

☞ *Pour la section de fonctionnement, le chapitre correspond :*

au compte par nature à deux chiffres des classes 6 et 7 à l'exception :

- des comptes 60 (sauf 6031), 61, 62 (sauf 621), 635 et 637 qui forment ensemble un chapitre globalisé de dépenses intitulé « Charges à caractère généra » et codifié 011 ;
- des comptes 621, 631, 633 et 64 qui forment ensemble un chapitre globalisé de dépenses intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012 ;
- des comptes 6032, 6037, 609, 619, 629, 6419, 6459, 6479 qui forment ensemble un chapitre globalisé de recettes intitulé « Atténuations de charges » et codifié 013 ;
- des comptes 701249, 70389, 70619, 7068129, 739, 7419, 7439, 748719, 748729 et 7489 qui forment ensemble un chapitre globalisé de dépenses intitulé « Atténuation de produits » et codifié 014 ;
- du compte 656 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus » qui forme un chapitre de dépenses, conformément aux dispositions des articles L.2121-28 du CGCT (compte exclusivement réservé aux communes, communautés d'agglomération et communautés urbaines de plus de 100 000 habitants) ;
- des comptes 71, 72 et 79 qui relèvent exclusivement de chapitres globalisés d'ordre ;
- à chacun des chapitres sans réalisation 022 et 023 (cf. 1.4.4. « Les chapitres codifiés 02 ») ;
- aux deux chapitres globalisés 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » et 043 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement » (cf. 1.3. « Les chapitres globalisés »).

1.1.2. La définition de l'article

A l'intérieur du chapitre, l'article correspond toujours au compte le plus détaillé ouvert à la nomenclature par nature, complété pour les opérations, du numéro d'opération (article D.2311-5 du CGCT).

Il est à noter que si certains comptes par nature peuvent être rattachés à un seul chapitre, d'autres peuvent relever de plusieurs chapitres.

1.2. LES CHAPITRES DE DÉPENSES " OPÉRATION " DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT

1.2.1. Présentation de la notion d'opération

Le conseil municipal a la possibilité d'opter pour le vote d'une ou plusieurs opérations en section d'investissement.

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. Elle peut également comprendre des subventions d'équipement.

La notion d'opération concerne exclusivement les crédits de dépenses (réelles).

Le vote d'une opération au sein de la section d'investissement apporte une plus grande souplesse en terme de gestion de crédits budgétaires. En effet, le contrôle des crédits n'est pas opéré au niveau habituel du compte par nature à deux chiffres, mais à celui de l'enveloppe budgétaire globale réservée à cette opération par l'assemblée, quelle que soit l'imputation par nature des dépenses.

1.2.2. La définition budgétaire de l'opération

En cas de vote par opération, chacune de ces opérations est affectée d'un numéro librement défini par la commune à partir de 10.

Le chapitre de dépenses correspond à chaque numéro d'opération ouverte.

Ce numéro est ensuite utilisé, lors du mandatement, pour identifier les dépenses se rapportant à l'opération.

A l'intérieur de l'opération, l'article correspond au détail le plus fin des comptes 20, 21, 22 et 23 ouvert à la nomenclature par nature.

Par conséquent, le chapitre 20 " Immobilisations incorporelles ", le chapitre 21 "Immobilisations corporelles", le chapitre 22 " Immobilisations reçues en affectation ", le chapitre 204 " subventions d'équipement versées ", ainsi que le chapitre 23 "Immobilisations en cours" ne comprennent pas nécessairement l'ensemble des crédits imputés sur des comptes par nature qui traditionnellement composent les chapitres budgétaires 20, 204, 21, 22 et 23.

En effet, certains de ces crédits, bien qu'imputés sur des comptes dont les premiers chiffres sont 20, 204, 21, 22 ou 23 peuvent être compris dans un chapitre "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.

Elle vote alors l'opération n° 31 " Construction du gymnase " pour le montant prévisionnel de l'opération au titre de l'exercice (frais d'études, construction et équipements qui seront réalisés...)

	Intitulé	Montant
Opération n° 30	Construction de la piscine	2000
<i>Opération n° 31</i>	<i>Construction du gymnase</i>	<i>1000</i>
2031	Frais d'études	100
2111	Terrain nus	100
2184	Mobilier	200
2313	Construction en cours	600

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 mandater au-delà du montant de chacun des articles indiqués au budget, à condition de respecter l'enveloppe globale de l'opération.

A titre d'exemple, si l'achat du terrain et les frais d'études s'élèvent en définitive à 150, l'ordonnateur peut employer les 50 disponibles soit à l'acquisition de mobilier, soit aux dépenses de construction. Le maire peut, dans ce cas, effectuer des virements sans autorisation préalable du conseil municipal.

En revanche, si l'enveloppe globale de 1 000 s'avère insuffisante, seule l'assemblée pourra l'abonder (sous réserve de la procédure des dépenses imprévues exposée en préambule du présent chapitre). De la même façon, si l'ensemble des crédits de l'enveloppe ne sont pas consommés, seule l'assemblée pourra décider de virer le surplus sur un autre chapitre.

Dans cet exemple, les virements de crédits 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 ont été effectués tant en section d'investissement qu'en section de fonctionnement, pour constituer des chapitres dits " globalisés ".

Dans chacune des deux sections, ces chapitres sont codifiés 01 lorsqu'ils retracent des opérations réelles et 04 lorsqu'ils retracent des opérations d'ordre budgétaires.

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

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

1.3.1. Pour la section d'investissement

La section d'investissement comporte trois chapitres globalisés, le chapitre 010 qui retrace des opérations réelles et les chapitres 040 et 041 qui retracent des opérations d'ordre budgétaires.

☞ Les chapitres de dépenses et de recettes 010 " Stocks "

Le chapitre 010 est un regroupement des comptes et des subdivisions des comptes 31, 33 et 35. Il est utilisé tant en recettes qu'en dépenses pour retracer les opérations de stocks gérées par les communes dans le cadre de l'inventaire permanent simplifié.

La tenue d'un inventaire simplifié n'est autorisée que pour les seules opérations d'aménagement. Ce chapitre ne doit être utilisé, le cas échéant, que dans les budgets annexes de lotissements ou de zones d'aménagement concertées.

En dehors de ce cas spécifique, les opérations relatives aux stocks étant des opérations d'ordre budgétaires, les comptes en question sont regroupés au sein des chapitres globalisés d'ordre.

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

☞ Le chapitre 040 " Opérations d'ordre de transfert entre sections "

Ce chapitre retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'ordre de section à section, à l'exclusion de la recette issue du virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement qui constitue une opération sans réalisation codifiée au chapitre 021.

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense d'investissement et une recette de fonctionnement. Il s'agit notamment des reprises sur dotations et subventions, des transferts de charges (charges à répartir sur plusieurs exercices) ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les moins-values de cession qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 1.4.4. " Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation) "). Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 042 de la section de fonctionnement.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette d'investissement et une dépense de fonctionnement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements et des charges à répartir, des indemnités de renégociation de prêts capitalisées mais également des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les plus-values de cession et la valeur nette comptable des immobilisations cédées qui n'apparaissent qu'au compte administratif

(cf. § 1.4.4. " Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation) "... Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 042 de la section de fonctionnement.

☞ *Le chapitre 041 " Opérations patrimoniales "*

Ce chapitre retrace tant en recettes qu'en dépenses toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement dont la liste figure en annexe 4 du présent tome.

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.

1.3.2. Pour la section de fonctionnement

La section de fonctionnement comporte 6 chapitres globalisés, les chapitres 011, 012, 013 et 014 qui retracent des opérations réelles et les chapitres 042 et 043 qui retracent des opérations d'ordre budgétaires.

☞ *Le chapitre 011 " Charges à caractère général "*

Ce chapitre de dépenses regroupe les comptes 60 (sauf 6031), 61, 62 (sauf 621), 635 et 637.

☞ *Le chapitre 012 " Charges de personnel et frais assimilés "*

Ce chapitre de dépenses regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64.

☞ *Le chapitre 013 " Atténuations de charges "*

Ce chapitre de recettes regroupe les comptes 609, 619, 629, 6419, 6459, 6479, 6489 et 6589 ainsi que les comptes 6032 et 6037 en recettes.

☞ *Le chapitre 014 " Atténuations de produits "*

Ce chapitre de dépenses regroupe les comptes 701249, 70389, 70619, 7068129, 739, 7419, 7439, 748719, 748729 et 7489.

☞ *Le chapitre 042 " Opérations d'ordre de transfert entre sections "*

Ce chapitre retrace, tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre de section à section à l'exclusion de la dépense issue du virement à la section d'investissement qui constitue une opération sans réalisation codifiée au chapitre 023.

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense de fonctionnement et une recette d'investissement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements (comptes 68), des transformations de prêts en subventions de fonctionnement (comptes 674) mais également des opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome ainsi que les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine (comptes 675 et 676) qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 1.4.4. " Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation) "). Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 040 de la section d'investissement.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette de fonctionnement et une dépense d'investissement. Il s'agit notamment des reprises sur dotations aux amortissements ¹ (comptes 78), des subventions ou fonds transférés au compte de résultat (comptes 77), des charges transférées de la section d'investissement (comptes 72 et 79) mais également des opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les moins-values de cession (compte 776) qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 1.4.4." Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation). Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 040 de la section d'investissement.

☞ *Le chapitre 043 " Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement "*

Ce chapitre retrace tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement dont la liste figure en annexe 4 du présent tome.

Ces opérations d'ordre sont liées à la comptabilité des stocks. Elles retracent notamment l'incorporation des frais financiers au coût de production d'une opération d'aménagement (comptes 608 et 796) et la comptabilisation des stocks dans le cadre de la tenue de l'inventaire permanent simplifié (comptes 6015 et 713).

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement sont toujours égales en recettes et en dépenses. Elles figurent intégralement au budget sans compensation entre elles.

1.4. LES CHAPITRES BUDGÉTAIRES PARTICULIERS

1.4.1. Le chapitre 204 " Subventions d'équipement versées "

Ce chapitre est destiné à retracer l'ensemble des subventions d'équipement versées par la commune à des tiers, à l'exception de celles comprises dans un chapitre " opération ".

Il regroupe l'ensemble des subdivisions du compte 204 qui, par conséquent, ne figurent pas dans le chapitre 20 " Immobilisations incorporelles ".

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

1.4.2. 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 4541, 45611, 45621² et 4581 en dépenses et 4542, 45612, 45622 et 4582 en recettes.

La numérotation du chapitre est composée :

- du numéro de compte par nature ;
- du chiffre 1 pour les chapitres de dépenses ou du chiffre 2 pour les chapitres de recettes ;
- du numéro d'opération attribué par l'ordonnateur à chaque opération sauf concernant les travaux effectués d'office pour le compte de tiers (compte 454) qui se voient attribuer un numéro unique d'opération.

Par exemple, l'opération sous mandat n°17 sera retracée dans les chapitres suivants :

- en dépenses, le chapitre 458117 ;
- en recettes, le chapitre 458217.

L'article budgétaire correspond à la subdivision la plus détaillée de la nomenclature complétée du numéro de l'opération.

¹ Lorsque la collectivité ou l'établissement applique le régime des provisions budgétaires.

² Voir également Tome I, Titre 1, Chapitre 2, le commentaire des comptes 454, 456, et 458 et dans le présent Tome, Titre 3, chapitre 3 § 4 "Opérations d'investissement réalisées pour le compte de tiers".

1.4.3. Le chapitre 656 " Frais de fonctionnement des groupes d'élus "

Ce chapitre est destiné à retracer certaines dépenses limitativement énumérées par les articles L. 2121-28, L. 5215-18 et L. 5216-4-2 du CGCT dans les communes, les communautés urbaines et les communautés d'agglomérations de plus de 100 000 habitants qui décident de contribuer aux dépenses de fonctionnement des groupes d'élus.

1.4.4. Les chapitres codifiés 02 (chapitres sans réalisation)

Les chapitres codifiés 02 sont des chapitres particuliers qui ne font pas l'objet d'émission de titres ou de mandats. Ils ne comportent donc pas d'articles. Il s'agit :

☞ *Pour la section d'investissement :*

- en dépenses, du chapitre 020 intitulé " Dépenses imprévues " ;
- en recettes, des chapitres 021 intitulé " Virement de la section de fonctionnement " et 024 intitulé " Produits des cessions d'immobilisations ".

☞ *Pour la section de fonctionnement :*

En dépenses, du chapitre 022 intitulé " Dépenses imprévues " et du chapitre 023 intitulé " Virement à la section d'investissement ".

Les chapitres 020 " Dépenses imprévues " d'investissement et 022 " Dépenses imprévues " 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 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 au cours de l'exercice. Ils seront, le cas échéant, exécutés dans le cadre de l'affectation du résultat au cours de l'exercice suivant (cf. Titre 3, chapitre 5 du présent Tome relatif à " La détermination et l'affectation du résultat ").

Enfin, le chapitre 024 " Produits de cessions d'immobilisations " ne donne pas non plus lieu à émission de titres et de mandats. Cette ligne a pour objet de prévoir au budget les produits des cessions d'immobilisations en recettes de la section d'investissement. L'exécution est quant à elle constatée aux articles où se trouvait l'immobilisation cédée (par exemple 21..) et sur les articles 192, 675, 775, 676 et 776 dédiés aux opérations de cessions. Ces derniers ne comporteront jamais de prévisions au budget ; quant aux articles d'immobilisations, ils ne comporteront jamais de prévisions au titre des opérations de cessions (cf. également Tome I, Titre 1, Chapitre 2, le commentaire des comptes précités dédiés aux opérations de cessions et dans le présent Tome, Titre 3, chapitre 3 § 1.3.1 " Cessions à titre onéreux ").

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 ".

Ces lignes participent à l'équilibre du budget.

En revanche, elles ne sont pas votées et ne constituent pas des chapitres budgétaires. Elles ne peuvent pas faire l'objet de virements ou d'émissions 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 ont opté pour le vote d'un budget par fonction dans les conditions rappelées au chapitre 2 § 3.1. " Présentation et modalités de vote du budget " du présent titre. Dans ce cas, les chapitres et les articles sont définis par référence :

- aux différentes subdivisions de la nomenclature fonctionnelle, pour les opérations ventilables ;
- à des codifications spécifiques, permettant notamment de distinguer les opérations réelles et les opérations d'ordre, pour les opérations *non ventilables*.

L'annexe n° 2 du présent tome liste les chapitres des budgets votés par fonction conformément aux dispositions de l'article D.2311-6 du CGCT. Les articles budgétaires sont définis par l'article D.2311-7 du CGCT.

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

Pour les opérations d'investissement de la commune qui concernent son patrimoine propre et les subventions versées ou reçues par elle, 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, en dépenses et en recettes, l'ensemble des opérations d'investissement relatives à l'enseignement.

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 jointe en annexe n°3 du Tome 1.

Exemple

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

Pour les opérations concernant de manière indifférenciée plusieurs fonctions, 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 jointe en annexe n° 3 du Tome 1.

Exemple

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

2.1.3. La définition de l'opération d'équipement

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.

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. Cette opération peut également comprendre des subventions d'équipement versées.

La notion d'opération concerne exclusivement les crédits de dépenses (réelles).

Dans le cadre d'un vote par fonction, l'opération constitue obligatoirement un article budgétaire.

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.

Exemple

L'article 9021217 retrace l'ensemble des dépenses effectuées sur l'opération " école primaire Jules FERRY.

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 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.

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 :*

Ce chapitre retrace, tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement dont la liste figure en annexe 4 du présent tome.

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

☞ *Chapitre 912 " Dotations, subventions et participations non affectées "*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les versements 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 versements 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 retrace, tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre de section à section dont la liste figure en annexe 4 du présent tome, à l'exclusion de la recette issue du virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement qui constitue une opération sans exécution qui fait l'objet d'une codification particulière (chapitre 919).

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense d'investissement et une recette de fonctionnement. Il s'agit notamment des reprises sur dotations et subventions, des transferts de charges (charges à répartir sur plusieurs exercices), ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les moins-values de cession qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 2.3.2 " Les chapitres de prévisions sans réalisation "). Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 934 de la section de fonctionnement.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette d'investissement et une dépense de fonctionnement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements et des charges à répartir, des indemnités de renégociation de prêts capitalisées ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent Tome y compris les plus-values de cession et de la valeur nette comptable des immobilisations cédées qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 2.3.2 " Les chapitres de prévisions sans réalisation "). Les recettes du chapitre 914 ajoutées aux recettes d'ordre des chapitres 915, 916 et 917 sont toujours égales aux dépenses du chapitre 934.

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).

☞ Chapitre 932 " Dotations et participations non affectées "

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements de dotations et de participations ;
- 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'État 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 ou reversements d'impôts et taxes ;
- 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 retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'ordre de section à section à l'exclusion de la dépense issue du virement à la section d'investissement qui constitue une opération sans exécution qui fait l'objet d'une codification particulière (chapitre 938).

En dépenses, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense de fonctionnement et une recette d'investissement. Il s'agit notamment des dotations aux amortissements (comptes 68), des transformations de prêts en subventions de fonctionnement (comptes 674), ainsi que des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine (comptes 675 et 676) qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 2.3.2 " Les chapitres de prévisions sans réalisation "). Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 914 de la section d'investissement ajoutées aux recettes d'ordre des chapitres 915, 916, 917 relatif aux opérations pour le comptes de tiers.

En recettes, ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une recette de fonctionnement et une dépense d'investissement. Il s'agit notamment des reprises sur dotations aux amortissements ¹ (comptes 78), des subventions ou fonds transférés au compte de résultat (comptes 77), des charges transférées de la section d'investissement (comptes 72 et 79) ainsi que des opérations d'ordre mentionnées en annexe 4 du présent tome y compris les moins-values de cession (compte 776) qui n'apparaissent cependant qu'au compte administratif (cf. § 2.3.2 " Les chapitres de prévisions sans réalisation "). Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 914 de la section d'investissement.

Chapitre 935 " Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement "

Ce chapitre retrace tant en recettes qu'en dépenses, toutes les opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement dont la liste figure en annexe 4 du présent tome.

Ces opérations d'ordre sont liées à la comptabilité des stocks. Elles retracent notamment, l'incorporation des frais financiers au coût de production d'une opération d'aménagement (comptes 608 et 796) et la comptabilisation des stocks dans le cadre de la tenue d'un inventaire permanent simplifié (ex : comptes 6015 et 713).

Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement sont toujours égales en recettes et en dépenses. Elles figurent intégralement au budget sans compensation entre elles.

Chapitre 936 " Frais de fonctionnement des groupes d'élus "

Ce chapitre est destiné à retracer certaines dépenses de fonctionnement limitativement énumérées par les articles L.2121-28, L.5215-18 et L.5216-4-2 du CGCT dans les communes, les communautés urbaines et les communautés d'agglomérations de plus de 100 000 habitants qui décident de contribuer aux dépenses de fonctionnement des groupes d'élus.

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, au numéro du chapitre ainsi défini complété 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

Les opérations pour le compte de tiers ² sont retracées, en dépenses comme en recettes, au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement. Le chapitre correspond à chacune des opérations ouvertes à l'intérieur des rubriques 915, 916, 917.

La numérotation du chapitre est composée :

¹ Lorsque la collectivité ou l'établissement applique le régime des provisions budgétaires.

² Voir également Tome I, Titre 1, Chapitre 2 le commentaire des comptes 454, 456, et 458 et dans le présent Tome, Titre 3, chapitre 3 § 4 "Opérations d'investissement réalisées pour le compte de tiers".

- du numéro de la rubrique précité ;
- du numéro d'opération attribué par l'ordonnateur à chaque opération sauf concernant les travaux effectués d'office pour le compte de tiers qui se voient attribuer un numéro unique d'opération à l'intérieur de la rubrique 917.

Par exemple, l'opération sous mandat n°17 sera retracée dans les chapitres suivants :

- en dépenses, le chapitre 91717
- en recettes, le chapitre 91717

Ces chapitres ne comportent pas d'articles mais les titres et mandats sont imputés sur les comptes nature 454, 456 ou 458 selon la nature du tiers pour le compte duquel l'opération est réalisée.

2.3.2. Les chapitres de prévisions sans réalisations

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 " et 95 intitulé " Produits de cessions d'immobilisations ".

☞ *Pour la section de fonctionnement :*

- en dépenses, du chapitre 938 intitulé " Dépenses imprévues " et du chapitre 939 intitulé " Virement à la section d'investissement ".

Les chapitres 918, 919, 938, 939 et 95 ne comportent pas d'articles.

Les chapitres 918 " Dépenses imprévues " d'investissement et 938 " Dépenses imprévues " 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 ", 939 " Virement à la section d'investissement " ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats au cours de l'exercice. Ils seront, le cas échéant exécutés dans le cadre de l'affectation du résultat au cours de l'exercice suivant (cf. Titre 3, chapitre 5 du présent tome relatif à " La détermination et l'affectation du résultat ").

Enfin, le chapitre 95 " Produits de cessions d'immobilisations " ne donne pas non plus lieu à émission de titres et de mandats. Cette ligne a pour objet de prévoir au budget le produit des cessions d'immobilisations en recettes de la section d'investissement. L'exécution est quant à elle constatée aux articles où se trouvait l'immobilisation cédée (par exemple article 21) et sur les articles 192, 675, 775, 676 et 776 dédiés aux opérations de cessions.

Ces derniers ne comporteront jamais de prévisions au budget ; quant aux articles d'immobilisations, ils ne comporteront jamais de prévisions au titre des opérations de cessions (cf. également Tome I, Titre 1, Chapitre 2, le commentaire des comptes précités dédiés aux opérations de cessions et dans le présent Tome, Titre 3, chapitre 3 § 1.3.1 " Cessions à titre onéreux ").

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 participent à l'équilibre du budget.

En revanche, elles ne sont pas votées et ne constituent pas des chapitres budgétaires. Elles ne peuvent pas faire l'objet de virements ou d'émissions de titres et de mandats.

CHAPITRE 4

CONTENU ET PRÉSENTATION

Le budget de la commune est l'acte par lequel le conseil municipal prévoit et autorise les dépenses et les recettes de l'exercice (L.2311-1 du CGCT).

Le budget comprend une partie destinée au vote des dépenses et des recettes de la commune et une partie destinée à l'information de l'assemblée délibérante, nécessaire au vote.

Les documents budgétaires prévisionnels comprennent :

- le budget primitif ;
- le budget supplémentaire ;
- éventuellement une ou plusieurs décisions modificatives.

Ces documents sont établis tant pour le budget principal que pour les budgets annexes, à l'exception de ceux relatifs à une activité industrielle et commerciale qui appliquent leurs propres règles budgétaires et comptables (à l'exception prévue à l'article L. 2221-11 du CGCT pour les services d'eau et d'assainissement des communes de moins de 500 habitants).

1. LE BUDGET PRIMITIF

1.1. LES DÉPENSES ET LES RECETTES

La partie destinée au vote du conseil municipal se décompose en une section d'investissement et une section de fonctionnement.

La section d'investissement retrace les dépenses et les recettes relatives à des opérations qui se traduisent par une modification de la consistance ou de la valeur du patrimoine de la commune ou d'un tiers bénéficiant d'une subvention de la commune.

La section de fonctionnement retrace les dépenses et les recettes nécessaires au fonctionnement courant des services communaux.

1.1.1. La section de fonctionnement

Elle comprend les dépenses et les recettes annuelles et permanentes qui peuvent être regroupées en trois catégories :

☞ *la première retrace les dépenses et les recettes liées à l'activité des services communaux et notamment :*

- en dépenses, les achats de fournitures et prestations de service, les charges de personnel et frais assimilés, et les contributions et les participations et subventions versées. Sont également constatées en dépenses les éventuelles atténuations de produits ;
- en recettes, les impôts et taxes perçus et les dotations et participations reçues (dotations d'État telles que la DGF, compensations diverses, et participations d'autres collectivités, organismes publics ou privés et fonds européens), ainsi que les ventes, les redevances et produits d'utilisation du domaine, les produits des services rendus, les locations diverses. Sont également constatées en recettes les éventuelles atténuations de charges.

☞ *la seconde regroupe les dépenses et les recettes financières et notamment :*

- en dépenses, les charges financières comprennent les intérêts des emprunts et dettes, les intérêts payés sur les lignes de trésorerie réalisées, les pertes de change ;
- en recettes, les produits financiers comprennent les produits des placements autorisés et les gains de change constatés.

☞ *La troisième regroupe les dépenses et les recettes exceptionnelles et notamment :*

- en dépenses, les intérêts moratoires et pénalités sur marchés, les amendes fiscales et pénales, les dots et prix accordés, et les subventions de fonctionnement exceptionnelles ;
- en recettes, les libéralités et subventions exceptionnelles reçues.

A ces opérations s'ajoutent celles qui concourent à l'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement (amortissements, virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement...), déduction faite des reprises effectuées (reprises au compte de résultat des subventions d'investissements reçues...).

1.1.2. La section d'investissement

Les opérations de la section d'investissement correspondent à des modifications de la valeur ou de la structure des biens immobilisés ou immeubles et des créances et des dettes à long ou moyen terme.

Sont également inscrites à la section d'investissement certaines dépenses dont le volume constituerait une charge trop importante pour être imputée à la section de fonctionnement en un seul exercice (frais d'émission des emprunts).

Elle se compose d'opérations relatives à l'équipement, d'opérations financières, d'opérations pour le compte de tiers et d'opérations d'ordre budgétaires.

La section d'investissement supporte par ailleurs les subventions d'équipement versées par la commune à des tiers et qui viennent enrichir le patrimoine du territoire communal.

☞ *Équipement*

La section d'investissement comprend les dépenses relatives aux équipements communaux, c'est-à-dire les opérations ayant trait à des équipements dont la commune est propriétaire ou qui lui ont été affectés ou mis à disposition et les dépenses destinées à financer des équipements non communaux (subventions d'équipement versées).

Les recettes destinées à l'équipement comprennent les subventions d'équipement reçues, l'emprunt, l'autofinancement et les ressources propres. Les dépenses destinées à l'équipement des tiers peuvent également être financées par emprunt.

☞ *Opérations financières*

Ces opérations comprennent notamment le remboursement des emprunts, les dotations et subventions non affectées à l'équipement, et des opérations relatives à des immobilisations financières.

☞ *Opérations pour compte de tiers*

La section d'investissement retrace également les dépenses et les recettes relatives à la réalisation par la commune d'équipements pour le compte de tiers (Cf. également Tome I, Titre 1, Chapitre 2, le commentaire des comptes 454, 456 et 458 et dans le présent Tome, Titre 3, chapitre 3 § 4 " Opérations d'investissement réalisées pour le compte de tiers ").

☞ *Opérations d'ordre budgétaires*

Ces opérations comprennent notamment les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement et les opérations de transfert entre les deux sections (cf. définition des chapitres codifiés 021, 040 et 041 pour les budgets votés par nature et 910, 914 et 919 pour les budgets votés par fonction).

1.1.3. Les transferts entre les deux sections

Certaines opérations budgétaires se traduisent par une dépense dans l'une des deux sections, compensée par une recette de même montant dans l'autre section, sans donner lieu à un encaissement ou un décaissement.

Ces opérations, dites " opérations d'ordre de transfert entre les deux sections ", sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes. Elles n'influent pas en conséquence sur l'équilibre global du budget, mais seulement sur l'équilibre de chaque section.

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 transfert entre section représente l'autofinancement dégagé. Lorsque les dépenses d'ordre de fonctionnement sont supérieures aux recettes d'ordre de fonctionnement, l'autofinancement est positif ; à l'inverse le solde dégagé est négatif lorsque les recettes d'ordre en fonctionnement sont supérieures aux dépenses d'ordre de fonctionnement.

L'autofinancement de l'exercice se compose ainsi du solde des opérations d'ordre de section à section déduction faite des reprises effectuées sur ces opérations.

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.

Le total des opérations d'ordre de section à section est toujours équilibré ; le total des dépenses d'ordre de fonctionnement correspond au total des recettes d'ordre d'investissement ; inversement, le total des recettes d'ordre de fonctionnement correspond au total des dépenses d'ordre d'investissement.

L'annexe n° 4 du présent Tome liste les principales opérations d'ordre de transfert entre section, et notamment :

- les dotations aux amortissements (dépense 68, recette 28) ;
- les dotations aux provisions (lorsque la commune a opté pour les provisions budgétaires) ;
- la reprise des subventions d'investissement au compte de résultat (dépense 139, recette 777) ;
- les travaux en régie (dépense 2..., recette 72) ;
- les transferts de charges (dépense 481, recette 79) ;
- les dotations aux amortissements des charges transférées (dépense 68, recette 481).

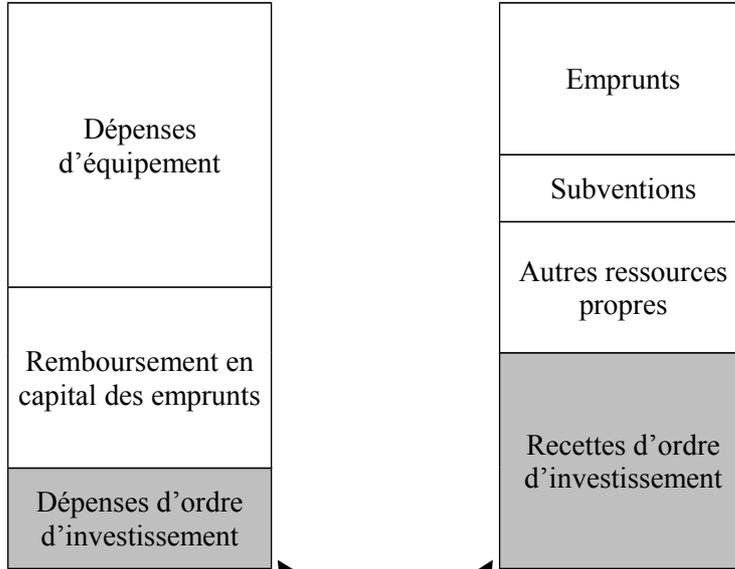
Les opérations de cessions ont une incidence sur l'autofinancement mais elles n'apparaissent qu'au compte administratif. Il s'agit de :

- la valeur nette comptable des immobilisations cédées (dépense 675, recette 20, 21, 22, 23, 26, 27) ;
- les plus-values de cession d'immobilisation (dépense 676, recette 192) ;
- les moins-values de cession d'immobilisation (dépense 192, recette 776).

Dépenses

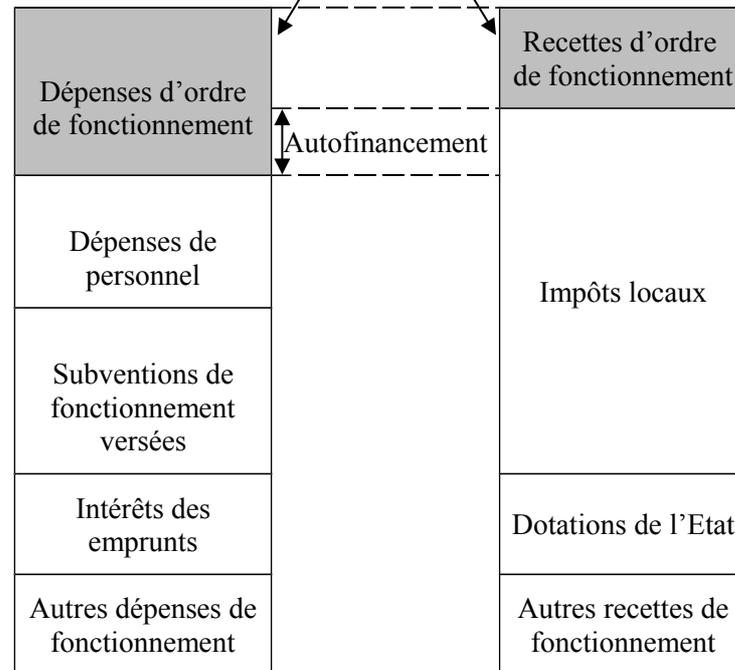
Recettes

INVESTISSEMENT



Reprises des subventions d'équipement (D 139)
travaux en régie (D21/23)
neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées (D198)

virement de la SF (021)
amortissements (R28)...



virement à la SI (023)
dotation aux amortissements (D68)...

Reprise des subventions d'équipement (R777)
travaux en régie (R72)
Neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées (R7768)

FONCTIONNEMENT

1.2. LA PRÉSENTATION DES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES

Le budget de la commune 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 (Cf. Titre 1, chapitre 2, § 3.1. " Présentation et modalités de vote ")

Compte tenu de ces dispositions, deux types de maquettes budgétaires ont été élaborés et sont joints en annexe de la présente instruction. Ces modèles de maquettes budgétaires doivent être respectés au niveau du détail qu'ils comportent, y compris pour les états annexes. Certaines annexes peuvent se révéler sans objet pour certaines communes. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de les fournir.

Les propositions du maire sont toujours présentées au niveau de l'article, puisqu'il appartient à l'assemblée délibérante de décider si elle entend voter le budget par chapitre ou par article (articles L. 2311-1 et L. 2312-1 du CGCT).

Les communes peuvent se dispenser de mentionner les articles budgétaires lorsque aucun montant n'est à inscrire. En revanche, les chapitres budgétaires doivent figurer, même s'ils ne sont pas servis.

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.

Les documents budgétaires se présentent toujours selon une structure identique :

☞ *La première partie du budget comprend des informations générales* (des informations statistiques et fiscales, des ratios relatifs à la situation financière de la commune ainsi que les modalités de vote du budget retenues par le conseil municipal).

☞ *La deuxième partie est une présentation générale du budget* destinée à l'information (vue d'ensemble du budget par section puis par chapitres et balance générale du budget ainsi qu'un récapitulatif par groupe fonctionnel pour les budgets votés par fonction).

☞ *La troisième partie du budget comporte les éléments soumis au vote de l'assemblée.*

Que le budget soit voté par nature ou par fonction, cette partie du budget présente, pour chacune des deux sections un détail de chacun des articles qui composent les chapitres.

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.

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

- la situation patrimoniale de la commune ;
- les engagements donnés ou reçus par la commune ;
- divers états d'information : état du personnel, état relatif au produit fiscal voté et à la fixation des taux d'imposition ;
- la signature du budget et les conditions de sa transmission.

1.2.1. La présentation des documents budgétaires votés par nature

1.2.1.1. La première partie du budget : informations générales et modalités de vote du budget

Elle comprend des informations de trois ordres :

- statistiques ;
- fiscales ;
- financières.

☞ *Les informations statistiques comprennent :*

la population totale calculée à partir du recensement INSEE (et non de la population DGF) ;

- le nombre de résidences secondaires (article R.2313-1 du CGCT) ;
- le nom de l'EPCI à fiscalité propre auquel la commune adhère.

☞ *Les informations fiscales comprennent le potentiel fiscal et le potentiel financier prévus à l'article L. 2334-4 du CGCT.*

Ces informations figurent sur la fiche de répartition de la DGF de l'exercice N-1, établie sur la base des informations N-2, qui est transmise par les services de la préfecture.

* Les informations financières (ratios de l'article R. 2313-1 du CGCT) 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 ;

Dans les communes de 10 000 habitants et plus, ces données comprennent en outre, les ratios suivants :

- 7° dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement ;
- 8° coefficient de mobilisation du potentiel fiscal ;
- 8° bis coefficient de mobilisation du potentiel fiscal élargi ;
- 9° dépenses réelles 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.

Dans les communes touristiques qui bénéficient de la dotation forfaitaire dans les conditions fixées au troisième alinéa de l'article L.2334-7 du CGCT, les données synthétiques comprennent également le nombre de résidences secondaires.

Pour l'application de ces ratios :

- la population à prendre en compte est la population totale, municipale et comptée à part, telle qu'elle résulte du dernier recensement connu à la date de production des documents budgétaires ;
- les impositions directes comprennent la taxe d'habitation, la taxe foncière sur les propriétés bâties, la taxe foncière sur les propriétés non bâties et, le cas échéant, la taxe professionnelle ;
- les dépenses réelles de fonctionnement s'entendent comme l'ensemble des dépenses de l'exercice budgétaire entraînant des mouvements réels. Toutefois, pour l'application du 1°, sont exclues les dépenses correspondant à la production immobilisée transférée en section d'investissement. Pour l'application du 9°, sont exclues les dépenses correspondant à la production immobilisée et à des charges transférées en section d'investissement ;
- les recettes réelles de fonctionnement s'entendent de l'ensemble des recettes de fonctionnement de l'exercice entraînant des mouvements réels ;
- les dépenses d'équipement brut comprennent les acquisitions de biens meubles et immeubles, les travaux en cours, les immobilisations incorporelles, les travaux d'investissement en régie, et les opérations pour compte de tiers ;
- le coefficient de mobilisation du potentiel fiscal correspond, pour les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale faisant application du régime fiscal prévu à l'article 1609 nonies C du code général des impôts, au rapport entre les produits des contributions directes, à l'exclusion de la taxe professionnelle, et le potentiel fiscal visé à l'article L. 2334-5 ;
- pour les autres communes, et pour les EPCI, le coefficient de mobilisation du potentiel fiscal correspond au rapport entre le produit des contributions directes et le potentiel fiscal calculé, pour les communes, dans les conditions de l'article L. 2334-4 et, pour les EPCI, dans les conditions du II de l'article L. 5211-30. Dans les deux cas, il n'est pas tenu compte de la compensation prévue au I du D de l'article 44 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998) ;

- le coefficient de mobilisation du potentiel fiscal élargi, calculé lorsque la commune est membre d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, correspond au rapport entre le produit des contributions directes perçues par la commune et le groupement et le potentiel fiscal calculé dans les conditions de l'article L. 2334-4 hors compensation prévue au I du D de l'article 44 de la loi de finances pour 1999 (n° 98-1266 du 30 décembre 1998) ;
- le remboursement annuel de la dette en capital s'entend des remboursements d'emprunts effectués à titre définitif ;
- l'encours de la dette s'obtient par cumul des emprunts et dettes à long et moyen terme.

Ces données synthétiques sont calculées à partir des éléments chiffrés issus du budget auquel elles se rapportent.

☞ *Enfin, un cadre présente les modalités de vote du budget retenues par l'assemblée délibérante.*

Ce cadre indique si le budget est voté par nature ou par fonction, par chapitre ou par article, avec ou sans opération d'équipement et vote formel, et si des articles ont été spécialisés.

Il précise, par ailleurs, la nature budgétaire ou semi-budgétaire des provisions et s'il est fait référence pour le budget précédent aux données du budget primitif ou du budget cumulé.

Le budget primitif de l'exercice précédent permet une comparaison des masses de dépenses impactant la fiscalité. Le budget cumulé de l'exercice précédent permet une comparaison par rapport à l'ensemble des crédits dont l'ouverture était nécessaire au cours de l'exercice précédent.

1.2.1.2. La deuxième partie du budget : la présentation générale

Cette partie se compose d'une vue d'ensemble des grandes masses du budget par section, d'une vue d'ensemble des chapitres par section et de la balance générale du budget, ainsi que, pour les budgets votés par fonction, d'une récapitulation par groupes fonctionnels.

La vue d'ensemble par section vise d'une part, à faire apparaître le total général du budget et d'autre part, l'ensemble des dépenses et des recettes des deux sections (investissement et fonctionnement) par grandes masses en distinguant les crédits de l'exercice et les crédits reportés.

La vue d'ensemble par chapitre récapitule, par section, les chapitres budgétaires soumis au vote de l'assemblée. Chaque chapitre retrace les crédits du budget précédent, les crédits objet du vote (proposition et vote) et, le cas échéant, les restes à réaliser afférents aux exercices précédents. Le vote ne porte que sur les seules propositions du maire afférentes aux dépenses et aux recettes propres de l'exercice. Les résultats reportés et les restes à réaliser de l'exercice précédent ne peuvent être repris au budget qu'après le vote du compte administratif ou dans le cadre d'une décision de reprise anticipée.

La balance générale du budget donne une décomposition du budget par compte (généralement à deux chiffres) non plus par section mais sous l'angle dépenses / recettes. En outre, cette balance distingue, par compte, les dépenses et les recettes afférentes aux opérations d'ordre des dépenses et recettes afférentes aux opérations réelles.

1.2.1.3. La troisième partie du budget : le vote du budget (détail par articles)

Cette partie du budget présente la même structure, que le budget soit voté par nature ou par fonction. Elle présente en détail par chapitre, chacun des articles pour les dépenses et les recettes du budget.

Sont présentés successivement les chapitres de la section de fonctionnement, puis les chapitres de la section d'investissement en dépenses puis en recettes, les chapitres réels précédant les chapitres d'ordre.

Chaque tableau présente en colonnes le rappel du budget précédent pour mémoire, les propositions du maire et le vote du conseil municipal.

☞ *La section de fonctionnement*

Le détail par article des chapitres votés ne se rapporte qu'aux seules dépenses et recettes de l'exercice, hors restes à réaliser. Les dépenses et recettes sont regroupées selon une logique économique.

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 constitue un élément obligatoire de la présentation du budget selon les dispositions de l'article L.2312-2 du CGCT qui prévoit 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 ".

Il convient d'attirer l'attention sur deux spécificités relatives au détail des articles :

- la liquidation des crédits relatifs aux intérêts courus non échus doit être indiquée en marge des articles 66112 Intérêts - Rattachement des ICNE " et 7622 " Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE " ;
- la possibilité, sous certaines conditions, de détailler la liste des bénéficiaires de subventions dans le corps du budget à la suite de l'article budgétaire où sont ouverts les crédits afférents aux dites subventions. Dans ce cas, cette liste vaut décision d'attribution des subventions en cause et, par suite, pièce justificative de la dépense au sens de l'annexe I de l'article D.1617-19 du CGCT.

La section d'investissement

Les observations faites pour la section de fonctionnement sont également applicables à la section d'investissement.

Par ailleurs, lorsqu'une commune décide de voter un chapitre opération, ce chapitre fait obligatoirement l'objet d'un tableau qui indique le détail des comptes 20, 204, 21, 22, 23 relatifs à l'opération.

Lorsque le conseil municipal ne décide pas de voter de chapitres opérations, cet état peut être utilisé pour présenter l'équilibre du financement d'un équipement déterminé.

Dans tous les cas, cet état peut retracer à titre informatif les recettes destinées à financer l'opération. Ces dernières sont constituées par les subventions d'équipement reçues et les emprunts contractés pour l'opération. 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'État (FCTVA), taxes locales d'équipement, subventions d'investissement, emprunts globalisés et autofinancement (amortissements, provisions et virement de la section de fonctionnement, retracées dans une fiche " opérations non affectées ").

1.2.1.4. La quatrième partie du budget : les annexes

Cette partie du budget vise à compléter l'information des élus et des tiers sur certains éléments patrimoniaux, certains éléments 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.

Certains éléments sont nécessaires aux membres de l'assemblée délibérante pour éclairer et aider à la prise des décisions relatives au budget.

Les annexes se décomposent en quatre parties retraçant les annexes afférentes à des éléments du bilan de la commune (A), les annexes afférentes aux engagements hors bilan de la commune (B), les annexes présentant d'autres éléments d'information (C) et deux annexes relatives aux décisions en matière des taux de contributions directes et à l'arrêté et signatures (D).

Sauf dispositions contraires exposées ci-dessous, les annexes de la maquette du budget jointes au volume II de la présente instruction sont produites par toutes les communes et leurs établissements appliquant l'instruction budgétaire et comptable M14.

☞ *Les annexes afférentes à des éléments du bilan de la commune sont constituées par :*

- une présentation croisée par fonction (articles L. 2312-3 et R. 2311-1 du CGCT)

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.

Dans les communes de 3 500 habitants et plus, le croisement par fonction est fait à un chiffre. Dans les communes de 10 000 habitants et plus, le croisement par fonction est fait au niveau le plus détaillé de la nomenclature fonctionnelle (correspondant à une sous-fonction ou une rubrique). Pour le croisement par nature, le détail est fait selon le niveau de vote choisi par l'assemblée délibérante (chapitre, article ou article spécialisé). En revanche, au compte administratif, l'exécution est présentée par nature au niveau le plus détaillé avec le même croisement fonctionnel selon l'importance démographique de la commune (voir dans le présent tome, Titre 1^{er}, chapitre 2, § 3.1. " Présentation et modalités de vote " et Titre 3, principes généraux § 1.2 " Communes de 3 500 habitants et plus ").

- des états relatifs à la dette communale (répartition par prêteurs, nature de dette, type de taux, existence de contrat de couverture du risque financier, crédits de trésorerie) ;

Ces neuf états retracent différentes informations relatives à la dette de la commune, afin de mieux appréhender la nature de la dette de cette dernière dans le contexte actuel (différents objets de financement d'un emprunt, gestion active de la dette, recours à des lignes de trésorerie,...).

Un état comporte notamment une répartition de l'encours de dette selon la typologie élaborée par la Charte de bonne conduite entre les établissements bancaires et les collectivités locales signée le 7 décembre 2009 et annexée à la circulaire interministérielle NOR : IOCB1015077C du 25 juin 2010.

- les méthodes utilisées pour les amortissements ;

Il indique les procédures d'amortissement utilisées, les catégories de biens amortis et les délibérations relatives aux amortissements de certains biens. L'amortissement n'est obligatoire que pour les communes de 3 500 habitants et plus (sauf en ce qui concerne les subventions d'équipement versées). Les autres communes peuvent amortir leurs biens de manière facultative.

- des états relatifs aux provisions ;

Un premier état relatif aux provisions permet le suivi de toutes les provisions constituées en indiquant si la commune a opté pour des provisions de droit commun (provisions semi-budgétaires) ou non (provisions budgétaires). Le deuxième état relatif aux provisions retrace uniquement les provisions qui font l'objet d'un étalement sur plusieurs exercices, avant la survenance du risque.

- des états relatifs à l'équilibre des opérations financières ;

Ces deux états ont pour objet de retracer les informations relatives à l'équilibre des opérations financières. Ils permettent à la commune de s'assurer que les conditions d'équilibre fixées par l'article L.1612-4 du CGCT, concernant le remboursement du capital de l'annuité des emprunts par des ressources propres, sont remplies.

- des états retraçant les dépenses et recettes des services d'eau et d'assainissement pour les communes de moins de 500 habitants ;

Ces deux états présentent la ventilation des dépenses et des recettes des services d'eau et d'assainissement par section. Ils matérialisent la dérogation à l'obligation de constituer un budget annexe pour les services à caractère industriel et commercial applicable aux communes de moins de 500 habitants, dans le cadre de l'article L. 2221-11 du CGCT.

- des états de la répartition de la TEOM pour les communes de 10 000 habitants et plus ;

Ces deux états retracent les informations financières relatives à la répartition de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM). Ils ont été créés par les dispositions de l'article 64 de la loi de finances rectificative pour 2004, codifiés à l'article L. 2313-1 du CGCT, qui s'inscrivent dans le cadre du renforcement de la transparence de la gestion du service financé par la TEOM.

Ils sont servis en premier lieu par les communes, par les communautés urbaines, par les communautés d'agglomération, par les communautés de communes, par les communautés et par les syndicats d'agglomération nouvelle ainsi que par les syndicats intercommunaux et par syndicats mixtes qui disposent des compétences collecte et traitement des déchets ménagers et ont institué la taxe.

Les communes et groupements énumérés ci-dessus doivent en outre être responsables de la collecte des déchets ménagers. En conséquence, une commune ou un groupement de communes qui a conservé la collecte mais a transféré le traitement des déchets ménagers à une structure intercommunale a l'obligation d'annexer cet état spécial à ses documents budgétaires.

En revanche, un EPCI à fiscalité propre ou, à compter de 2006, une commune qui a institué et perçoit la TEOM pour son propre compte, dans le cadre du régime dérogatoire de l'article 1609 nonies A ter du C.G.I., n'a pas à produire ce document. De même, un EPCI qui perçoit la taxe en lieu et place d'un syndicat mixte n'a pas à produire cet état spécial.

Cette obligation incombe au syndicat mixte dont la commune ou l'EPCI est membre lorsque ce dernier a lui-même institué la taxe. De même, une commune ou un groupement qui perçoit en 2005 la TEOM dans le cadre du régime transitoire du 2 de l'article 1639 A bis II du CGI n'aura pas à produire ce document.

Les communes et groupements doivent compter au moins 10 000 habitants. Toutefois, une commune ou un groupement qui n'atteint pas ce seuil démographique peut produire facultativement ces annexes.

- un état des charges transférées ;

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.

- un détail des opérations pour le compte de tiers ;

Cet état permet de suivre les dépenses et les recettes effectuées pour le compte de tiers. Ces opérations sont identifiées au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement.

 *Les annexes afférentes aux engagements hors bilan de la commune sont constituées par :*

- un état des emprunts garantis par la commune ;

Cet état permet de connaître les personnes, publiques ou privées, bénéficiant d'une garantie d'emprunt ainsi que les caractéristiques des emprunts concernés. La garantie d'emprunt intervient dans le cadre des compétences de la commune ou de l'établissement. Les garanties d'emprunt accordées aux personnes de droit privé doivent respecter les règles prudentielles prévues à l'article L. 2252-1 du CGCT.

- des états retraçant les engagements donnés et reçus par la commune

Ces états retracent des engagements qui figurent sur des comptes 80 " Engagements hors bilan " (les contrats de crédit-bail, les contrats de partenariat public-privé, les autres engagements donnés, les autres engagements reçus) et les subventions versées dans le cadre du vote du budget en application de l'article L. 2311-7 du CGCT (subventions de fonctionnement et/ou d'investissement non assorties de conditions d'octroi). L'individualisation de la subvention au sein de cet état vaut attribution de la subvention.

- des états de suivi des autorisations de programme, les autorisations d'engagement et leur crédit de paiement

Ces états ont pour objet de permettre le suivi des engagements pluriannuels votés par la commune, dont le dispositif est prévu par les articles L. 2311-3 et R. 2311-9 du CGCT.

- un état des recettes grevées d'une affectation spéciale

Cet état permet le suivi de certaines recettes affectées. Ces dernières constituent une exception au principe d'universalité budgétaire. L'affectation obligatoire résulte de dispositions législatives, réglementaires ou de stipulations conventionnelles.

☞ *Les annexes présentant d'autres éléments d'information de la commune sont constituées par :*

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

- une liste des organismes dans lesquels la commune ou l'établissement a pris un engagement financier ;

Cet état découle des dispositions de l'article L. 2313-1 du CGCT et de la suppression de la production automatique de certaines annexes (comptes certifiés conformes des délégataires de service public, bilans certifiés conformes des organismes dans lesquels la commune détient une part de capital, bilans certifiés conformes des organismes pour lesquels la commune a garanti un emprunt, bilans certifiés conformes des organismes dans lesquels la commune a versé une subvention de plus de

75 000 € ou qui représente plus de 50% du produit figurant au compte de résultat de l'organisme).

- une liste des organismes de regroupement auxquels adhère la commune ou l'établissement ;
- une liste des établissements publics créés ;
- une liste des services individualisés dans un budget annexe ;
- une liste des services assujettis à la TVA et non érigés en budget annexe ;
- la décision en matière des taux des contributions directes ;
- l'arrêté et les signatures.

☞ *Par ailleurs, des annexes supplémentaires sont également prévues au compte administratif :*

- les états relatifs aux dépenses et recettes des services assujettis à la TVA ;

Ces états permettent d'identifier les opérations assujetties à la TVA qui ne font pas l'objet d'un budget annexe (maquettes simplifiées) au sein des deux sections, en dépenses et en recettes.

- les états relatifs aux variations du patrimoine ;

Ces états fournissent des informations quant à la variation du patrimoine en décrivant les flux d'entrée et les flux de sortie des biens de la commune.

- la liste recensant les concours attribués à des tiers en nature ou en subventions ;
- l'état retraçant les actions de formation des élus ;

Cet état a été instauré dans le cadre des articles L.2123-12 et L.2123-14-1 du CGCT afin de renforcer la transparence sur les actions de formations suivies par les élus.

- la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ;
 - les comptes certifiés des organismes non dotés d'un comptable public et pour lequel la commune détient au moins 33 % du capital, ou a garanti un emprunt ou a versé une subvention supérieure à 75 000 € ou représentant plus de 50 % du produit figurant au compte de résultat de l'organisme.
 - un état relatif à l'emploi des crédits communautaires dans le cadre de la subvention globale ;
- En application de la circulaire n° NOR INTB0800148C du 11 août 2008 diffusée par l'instruction n° 08-025-M14-M52-M71 du 18 septembre 2008 publiée au Bulletin officiel de la comptabilité publique, cet état permet le suivi de la subvention globale pour répondre aux exigences européennes. Il convient de reproduire cet état pour chaque fonds européen géré. Il devra être joint au compte administratif.

Toutefois, ces annexes sont uniquement transmises au représentant de l'État et au comptable de la commune.

S'agissant du budget primitif et du compte administratif, l'article L. 2313-1-1. du CGCT prévoit que les comptes certifiés conformes des délégataires de service public de la commune ne sont pas annexés mais disponibles sur demande d'un élu ou de toute personne intéressée.

1.2.2. La présentation des documents budgétaires votés par fonction

La présentation générale du budget des communes de 10 000 habitants et plus voté par fonction est identique à celle des budgets des communes de 3 500 habitants et plus. Seule la troisième partie, relative au vote du budget, diffère et fait l'objet d'un développement ci-après.

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 " et 93 " Services communs non ventilés " ne devant servir 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.

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 des 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 § 1.3.2. " 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.

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, même à titre prépondérant, à aucune fonction 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 à 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.

Les opérations réelles

- le chapitre 931 " Opérations financières " comprend, en dépenses, les frais financiers et, en recettes, les produits financiers ;
- le chapitre 932 " Dotations et participations non affectées " comprend, en recettes, la dotation globale 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 affectées de l'exercice (très peu d'entre eux ont 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 (versements de fiscalité prévus par la loi du 10 janvier 1980, versements 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 réalisation.

Les opérations d'ordre

Le chapitre 934 " Transferts entre sections "

Ce chapitre comprend, en dépenses, les opérations d'ordre. Elles ont leur contrepartie en recettes d'ordre d'investissement au chapitre 914 (dotations aux amortissements et aux provisions ¹ 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'origines différentes : d'une part, les reprises sur autofinancements antérieurs provenant de la section d'investissement (reprise sur FCTVA, sur subventions, sur provisions budgétaires) et d'autre part, des charges transférées de la section de fonctionnement vers la section d'investissement (travaux en régie).

Le chapitre 935 " Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement "

Les rares opérations retracées à ce chapitre sont liées à la comptabilité des stocks.

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

Les opérations ventilables figurent, tant en dépenses qu'en recettes, dans la zone codifiée 90 " Opérations ventilables " à l'intérieur de laquelle ces dernières sont détaillées en chapitres et articles budgétaires (cf. 2 du chapitre 3 " La définition des chapitres et articles par fonction " 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.

¹ Lorsque la collectivité ou l'établissement applique le régime des provisions budgétaires.

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 rubriques ou les sous-fonctions 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 alors 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 :

Les 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, en recettes, au FCTVA et aux subventions non affectées (pour remboursement d'emprunt) et, en dépenses, 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 ;

Les opérations d'ordre :

- le chapitre 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° 4 du présent volume.

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

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 pour le compte de tiers

Les chapitres 915 " Opérations d'investissement sur établissements d'enseignement (région, département), 916 " Opérations d'investissement sur voirie communale " 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.

Les chapitres sans réalisation

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.

Le chapitre 95 retrace, en recettes, le produit des cessions d'immobilisations.

1.3. 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 10 000 habitants et plus, par fonction :

- l'intégration des spécificités comptables et budgétaires propres aux communes de 3 500 habitants et plus, avec notamment l'amortissement des immobilisations 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 (CGCT).

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

1.3.1.1. L'amortissement des immobilisations

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.

Pour les communes de moins de 3 500 habitants, seul l'amortissement des subventions d'équipement versées est obligatoire (article L. 2321-2, 28° du CGCT).

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 par catégorie de biens, en 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.

1.3.1.2. 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 toutes 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.

1.3.2. La présentation croisée nature / fonction

L'article L.2312- 3 du C.G.C.T. dispose que " le budget des communes de 10 000 habitants et plus 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 3 500 habitants et plus 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 : Sport 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, en rubriques à trois chiffres (cf. Tome 1, 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.

Dans les communes de 3 500 habitants et plus, le croisement par fonction est fait à un chiffre (cf. article R. 2311-1 du CGCT). Dans les communes de 10 000 habitants et plus, le croisement par fonction est fait au niveau le plus détaillé de la nomenclature fonctionnelle (correspondant à une sous-fonction ou rubrique). Pour le croisement par nature, le détail est fait selon le niveau de vote choisi par l'assemblée délibérante (chapitre, article ou article spécialisé).

En revanche, au compte administratif, les mandats et les titres émis sont présentés par nature au niveau le plus détaillé avec le même croisement fonctionnel selon l'importance démographique de la commune.

1.4. LES SPÉCIFICITÉS DES COMMUNES DE MOINS DE 500 HABITANTS

1.4.1. La nomenclature comptable

Les communes de moins de 500 habitants disposent d'un plan de comptes abrégé (voir annexe n° 2 du Tome I).

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

L'article L.2221-11 du CGCT, 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 (cf. chapitre 1 § 2.2.1.1. " Les services publics suivis obligatoirement sous forme de budgets distincts du budget principal du présent titre ").

Par ailleurs, des annexes au budget et au compte administratif distinguent, autant que de besoin, les éléments d'information qui relèvent des services d'eau et d'assainissement (cf. §1.2.1.4. " La quatrième partie du budget : les annexes " du présent chapitre).

2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Des impératifs juridiques, économiques et sociaux, difficiles à prévoir dans leurs conséquences financières, peuvent obliger le conseil municipal à voter des dépenses nouvelles et les recettes correspondantes qui sont dégagées, soit par des ressources nouvelles, soit par des suppressions de crédits antérieurement votés. L'adoption de décisions modificatives permet l'ouverture de crédits nouveaux en dépenses et en recettes au cours de l'exercice. Faisant partie intégrante du budget, elles doivent être présentées en respectant la maquette réglementaire applicable au budget. Toutefois, le document budgétaire ne doit reproduire que les pages de la maquette impactées par les nouvelles autorisations, y compris les annexes conformément à l'article L.2313-1 du code général des collectivités territoriales.

Les décisions modificatives qui peuvent être votées en cours d'année résultent des virements de crédits nécessaires, de l'emploi de recettes non prévues au budget primitif ou de dépenses ou recettes nouvelles à y inscrire.

Le budget supplémentaire fait partie des décisions modificatives ; il a pour particularité de reprendre les résultats de l'exercice clos.

3. LE BUDGET SUPPLÉMENTAIRE

Le budget supplémentaire a pour objet de reprendre les résultats de l'exercice précédent et éventuellement de décrire des opérations nouvelles, si les résultats n'ont pas déjà fait l'objet d'une reprise anticipée au budget primitif (cf. §. 5 chapitre 5 du Titre 3 du présent Tome).

Il ne peut être adopté qu'après le vote du compte administratif de l'exercice précédent dont il intègre les résultats (cf. §. 7 du chapitre 1 du Titre 4 du présent Tome).

Il comprend les reports provenant de l'exercice précédent, des ajustements de recettes et de dépenses du budget primitif du même exercice, et, éventuellement, des dépenses et des recettes nouvelles.

La reprise des résultats (cf. chapitre 5 du Titre 3 du présent Tome) se traduit par :

- l'inscription des lignes budgétaires suivantes, quel que soit le mode de vote retenu :
001 "solde d'exécution de la section d'investissement reporté",

002 "résultat de fonctionnement reporté" .

- ainsi que, le cas échéant, d'une recette au compte 1068 (chapitre 10 en cas de vote par nature, chapitre 912 en cas de vote par fonction)

De plus, le budget supplémentaire comporte les restes à réaliser en dépenses et en recettes.

Les reports de ces crédits non utilisés ne font pas l'objet d'un nouveau vote du conseil municipal.

A compter de l'exercice 2006, la réunion de l'assemblée délibérante dès la plus proche décision budgétaire après le vote du compte administratif n'est plus obligatoire si le besoin de la section d'investissement est couvert (cf. article L. 2311-5 du CGCT).

Cette disposition s'adresse en pratique plus particulièrement aux CCAS, CIAS et aux caisses des écoles qui n'ont plus à délibérer spécifiquement sur l'affectation du résultat dès lors que la section d'investissement ne prévoit pas d'opérations.

En effet, le résultat excédentaire de la section de fonctionnement sera automatiquement ajouté aux recettes de fonctionnement du budget, sauf en cas de décision expresse de l'assemblée délibérante de mettre en réserve une dotation complémentaire au compte 1068.

TITRE 2

LES PROTOCOLES INFORMATIQUES

Le présent titre a pour finalité de rappeler la façon dont le Maire et le comptable organisent matériellement les échanges d'informations budgétaires et comptables qui leur sont nécessaires pour assumer 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 comptable, 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 ni entraver le bon fonctionnement des services communaux.

C'est la raison pour laquelle la présente instruction a prévu des échanges d'informations réciproques entre le maire et le comptable.

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

De son côté, le comptable 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 encaissements et les décaissements.

Cette mise à disposition d'informations peut prendre des formes diverses selon 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.

Les structures des fichiers d'échanges et de données dématérialisés entre les ordonnateurs et les comptables, les informations échangées et leurs caractéristiques, ainsi que toute évolution relative à leur modification sont fixées par les annexes n° 10 et 11 du présent tome, après concertation avec les associations ou organismes représentant les collectivités et établissements concernés.

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 trésoreries s'appuie sur deux techniques différentes :

- la télégestion qui fait intervenir un département informatique du Trésor relié à plusieurs trésoreries municipale par une liaison spécialisée ;
- la microinformatique 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 comptable 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 ".

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

Il existe deux protocoles distincts :

- un protocole, dans le sens "aller", appelé INDIGO (annexe n° 10) ;
- et un protocole, dans le sens "retour", appelé OCRE (annexe n° 11).

2.1. LE PROTOCOLE " INDIGO "

Ce protocole correspond aux échanges d'informations émanant du conseil municipal à destination du comptable. 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 comprend trois fichiers de base :

- " 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 fichier appelé " INDIGO INVENTAIRE ", destiné au suivi informatisé de l'état de l'actif, par le biais d'un numéro d'inventaire (Cf. Titre 4, chapitre 3 " L'inventaire " 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 permet de gérer les cas d'imputation multiple et intègre les nouvelles normes postales et bancaires.

Le protocole " INDIGO " est joint en annexe 10 du présent Tome.

2.2. LE PROTOCOLE " OCRE "

L'intitulé " OCRE " signifie Ordonnateur Comptable REtour.

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

En effet, le protocole OCRE est destiné à restituer au maire la " valeur ajoutée " apportée par le comptable 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 comptable 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 souhaité suivant des modalités à définir avec le département informatique du Trésor public.

Le protocole " OCRE " est joint en annexe 11 du présent Tome.

Les interfaces INDIGO et OCRE permettent ainsi de renforcer les liens entre les services de l'ordonnateur et ceux du comptable. 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'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE

PRINCIPES GÉNÉRAUX

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

L'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 MOINS DE 3 500 HABITANTS

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

1.2. COMMUNES DE 3 500 HABITANTS ET PLUS

Pour les communes de 3 500 à moins de 10 000 habitants ainsi que pour les communes de 10 000 habitants et plus 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 doit compléter l'imputation en comptabilité générale. Des exemples sont fournis au § 3 ci-après. La codification fonctionnelle est renseignée au niveau le plus détaillé ouvert dans la nomenclature seulement pour les communes de 10 000 habitants et plus. Pour les communes de 3 500 habitants à moins de 10 000 habitants, le croisement par fonction se fait à un chiffre, pour la prévision et l'exécution (cf. article R. 2311-1 du CGCT).

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 nuirait 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 10 000 habitants et plus 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 3 500 habitants à moins de 10 000 habitants ainsi que les communes de 10 000 habitants et plus ayant opté pour un vote par nature) ;
- le budget a été voté par fonction (communes de 10 000 habitants et plus ayant opté pour un vote par fonction).

Exemple n° 1 :

Un mandat émis en règlement d'une facture de petit entretien concernant l'école primaire s'impute au compte 60631 " fournitures d'entretien " en comptabilité générale.

Si le budget est voté par nature avec une présentation fonctionnelle, le mandat porte en outre la codification fonctionnelle à un chiffre 2 " enseignement- formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée 212 " écoles primaires ", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

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 " fournitures d'entretien ".

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 1641, " emprunts en euros " ;
- pour la part intérêts, à l'article 66111 " intérêts réglés à l'échéance ".

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 1641 au sein du chapitre 911 " Dettes et autres opérations financières ", pour la part
- intérêts, à l'article 66111 " Intérêts réglés à échéance " au sein du chapitre 931 " Opérations financières ".

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 à un chiffre 2 " enseignement- formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée, 212 " écoles primaires ", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

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 26, le mandat s'impute, selon les cas, de la façon décrite ci-après.

Si le budget est voté par nature, au chapitre opération 26, 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 à un chiffre 2 " enseignement-formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée, 212 " écoles primaires ", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

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 : 90212.26. 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 3 500 habitants et plus, la codification fonctionnelle.

Il en va de même pour les recettes.

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 à un chiffre 2 " enseignement-formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée, 251 " hébergement et restauration scolaire", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

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 ".

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.

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'investissement rattachées aux actifs amortissables » versées par l'État.

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, la codification fonctionnelle à un chiffre 2 " enseignement-formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée, 212 " écoles primaires ", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

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'investissement rattachées aux actifs amortissables » versées par l'État.

Lorsque le conseil municipal a décidé de suivre l'investissement " préau " par opération, en lui attribuant le numéro 26 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 opération 26, et au compte par nature 1311 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables » versées par l'État en comptabilité générale.

Si le budget comporte une présentation fonctionnelle, s'y ajoute la codification fonctionnelle à un chiffre 2 " enseignement-formation " pour les communes entre 3 500 et 10 000 habitants ou la codification fonctionnelle la plus détaillée, 212 " écoles primaires ", pour les communes de 10 000 habitants et plus.

Si le budget est voté par fonction, à l'article 902.12 " écoles primaires " suivi du numéro de l'opération, c'est à dire 90212.26. Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 1311 « Subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables » versées par l'État.

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 ou un acte authentique,
- le plus souvent, un acte pris, émis et rendu exécutoire par l'ordonnateur, et qui forme titre de recettes au profit de la collectivité ou de l'établissement quelle qu'en soit la dénomination : titre de perception, arrêté, état de recouvrement, rôle... Ces titres de recettes sont exécutoires dès leur émission en application des articles L. 252 A du Livre des procédures fiscales et de l'article L. 1617-5 du CGCT.

S'agissant de la forme et du contenu des titres de recettes émis par les ordonnateurs des collectivités territoriales et établissements publics locaux, il convient de se référer à :

- la circulaire du 18 juin 1998 relative au recouvrement des recettes des collectivités territoriales et établissements publics locaux et à la forme et au contenu des titres de recettes (JORF, 1er septembre 1998, p. 13374 à 13381) ;
- et la circulaire du 21 mars 2011 relative à la forme et au contenu des pièces de recettes de collectivités territoriales et de leurs établissements publics (Instruction n° 11-008-M0 du 21 mars 2011).

S'agissant du régime juridique des titres de recettes émis par les ordonnateurs des collectivités territoriales et des établissements publics locaux et de celui des autres titres qui fondent le recouvrement des créances des collectivités et établissements précités, il convient de se reporter au Titre 2 de l'instruction codificatrice n° 11-022-M0 du 16 décembre 2011 sur le recouvrement des recettes des collectivités territoriales et des établissements publics locaux.

En application des dispositions de l'article L. 1611-5 du CGCT, ne sont pas mises en recouvrement les créances non fiscales des collectivités territoriales et des établissements publics locaux lorsqu'elles n'atteignent pas un seuil fixé par décret (5 €, article D. 1611-1 du CGCT) à l'exception des droits perçus au comptant.

Les sommes encaissées sans titre par le comptable public 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 »).

S'agissant du recouvrement des créances nées de décisions juridictionnelles administratives passées en force de chose jugée au bénéfice d'une collectivité territoriale ou d'un établissement public local, l'article L. 911-9-IV du code de justice administrative impose à son ordonnateur d'émettre l'état nécessaire au recouvrement dans le délai de deux mois à compter de la notification qui lui a été faite de la décision de justice. À défaut, le représentant de l'État, informé par toute personne, met en demeure l'ordonnateur d'émettre cet état dans le délai d'un mois. Faute pour l'ordonnateur d'y déférer, le représentant de l'État émet cet état de recouvrement qui est adressé au comptable de l'organisme public bénéficiaire pour inscription budgétaire et comptable.

2. TITRES DE RECETTES

2.1. DÉLAIS D'ÉMISSION ET DE RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

2.1.1. Prescription d'assiette

L'efficacité du recouvrement est conditionné par la célérité avec laquelle les ordonnateurs émettent les titres de recettes exécutoires. Ainsi l'émission du titre de recettes doit intervenir dès que la créance est certaine, liquide et exigible.

Le délai imparti à l'ordonnateur pour émettre le titre de recettes doit respecter le délai de prescription d'assiette de la créance. Sauf textes particuliers fixant une prescription abrégée pour certains produits, c'est la prescription quinquennale de droit commun qui s'applique en ce qui concerne l'émission des titres de recettes des collectivités et établissements publics locaux (article 2219 et suivants du code civil).

2.1.2. Prescription relative au recouvrement

Conformément à l'article L.1617-5 3° du CGCT, l'action en recouvrement des comptables publics locaux se prescrit par quatre ans à compter de la prise en charge du titre de recettes.

2.2. CONTENU DES TITRES DE RECETTES EXÉCUTOIRES

Conformément aux circulaires citées dans le paragraphe « 1. Principes » ci-dessus et compte tenu du régime juridique des titres de recettes exécutoires émis par les ordonnateurs des collectivités territoriales et des établissements publics locaux, ces titres 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 ; si les besoins de la collectivité 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 budgétaires et comptables à donner à la recette aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures et éventuellement la codification fonctionnelle ;
- 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'État, 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 ;
- en application de l'article 4 de la loi n° 2000-321 du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec les administrations « les nom, prénoms et qualité de la personne qui a émis le titre » (2ème alinéa du 4 de l'article L1617-5 du CGCT) ;
- date à laquelle le titre est émis et rendu exécutoire (voir §3 du présent chapitre intitulé « Transmission des titres de recettes au comptable ») ;
- de manière apparente la phrase « Titre exécutoire en application de l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions des articles L. 1617-5, D. 1617-23, R. 2342-4, R. 3342-8-1 et R. 4341-4 du code général des collectivités territoriales » ;

- 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

Le titre de recettes est individuel ou collectif et peut être émis sur support papier ou sur support électronique.

2.3.1. Titres individuels

Sous format papier, sous réserve de la simplification apportée par la note de service DGFIP/2013/04/18 du 2 avril 2013 sur la simplification du traitement des recettes du secteur public local par la suppression de l'archivage en trésorerie du bulletin de perception sur support papier, le titre de recettes comporte quatre volets :

- 1^{er} volet – Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2^{ème} 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) ;
- 3^{ème} volet – Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4^{ème} 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 3 500 habitants et plus 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 coïncide avec à l'article budgétaire.

La deuxième zone est servie, en cas de vote par nature, lorsqu'une ou plusieurs opérations ont été votées en section d'investissement ou pour indiquer le chapitre d'ordre auquel se rattache l'article porté par le titre ; le numéro inscrit 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. Titre 1 § 2 du chapitre 3 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 concernée.

Dans le cadre d'un vote par nature et en cas de codifications fonctionnelles multiples, et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisés, le titre est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO en annexe n°10) les références aux différentes fonctions concernées sont détaillées sur le support informatique transmis au comptable.

2.3.2. Titres collectifs

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 comporte obligatoirement la mention : « Titre exécutoire collectif en application de l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions des articles L. 1617-5, D. 1617-23, R. 2342-4, R. 3342-8-1 et R. 4341-4 du code général des collectivités territoriales ».

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 extraits du titre collectif qui forment avis des sommes à payer pour être adressés à chacun des redevables mentionnés sur le titre collectif. Ces extraits destinés à chacun des redevables comportent les caractéristiques de sa dette et toutes les énonciations utiles portées sur le titre de recettes individuel. Y figure notamment la mention suivante : « Extrait de titre exécutoire collectif en application de l'article L. 252 A du Livre des procédures fiscales, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions des articles L. 1617-5, D. 1617-23, R. 2342-4, R. 3342-8-1 et R. 4341-4 du code général des collectivités territoriales ».

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 la collectivité où les bordereaux doivent être classés dans l'ordre chronologique ;
- deux exemplaires pour le comptable 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 ;
- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme à recouvrer.

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A.

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 collectivité 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'aposition 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 L. 252 A du Livre des procédures fiscales, émis et rendu exécutoire conformément aux dispositions des articles L. 1617-5, D. 1617-23, R. 2342-4, R. 3342-8-1 et R. 4341-4 du code général des collectivités territoriales ».

Lorsque les indications ou les mentions portées sur un titre de recettes ne permettent pas au comptable de poursuivre le recouvrement (absence d'adresse précise ou d'indication du débiteur...) ou si un 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'État (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'État.

3.3. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Dans le cas de traitements informatisés, il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes n°10 et 11 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 d'une 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 et 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. Ainsi en est-il notamment des contributions directes versées par douzième, des dotations et transferts de l'État, des subventions et de certains emprunts.

Au fur et à mesure des encaissements, le comptable enregistre en détail les recettes perçues sur un état P 503. 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 pour la transmission de l'état P503 sera fixée d'un commun accord entre l'ordonnateur et le comptable dans un délai ne pouvant être supérieur à deux mois.

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 les encaissements récurrents de l'État dont le montant est prédéterminé (DGF, avances sur produits de la fiscalité directe locale...).

Un titre de recette annuel pourra être émis par l'ordonnateur, dès connaissance du montant des versements de l'État, 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 à la fin de l'exercice un titre de réduction afin que le titre initial soit ajusté en fonction de 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 aux dispositions du 5° et du 6° de l'article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui confie au seul comptable public le recouvrement des recettes que les collectivités 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 conditions de création et les règles de fonctionnement des régies sont fixées par les articles R. 1617-1 à R. 1617-18 du code général des collectivités territoriales et par l'instruction codificatrice N° 06-031-A-B-M du 21 avril 2006 sur les règles relatives à l'organisation, au fonctionnement et au contrôle des régies des collectivités territoriales et de leurs établissements publics.

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.

5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS ET 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. Ce titre fait référence au titre initial et est appuyé du décompte rectifié.

5.2. RÉDUCTIONS ET 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 réductions ou annulations de recettes permettent aussi de constater la décharge de l'obligation de payer prononcée par une décision de justice passée en force de chose jugée.

Les annulations de recettes permettent, en outre, la contre-passation 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 sur ce point de se reporter aux règles spécifiques exposées au chapitre 4 du Titre 3.

Pour les autres annulations, il convient de distinguer la période au cours de laquelle intervient la rectification.

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 recouvert ;
- du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » dans le cas contraire.

Le titre d'annulation émis dans le cadre de la contre-passation d'une opération de rattachement est traité conformément aux modalités fixées dans ce paragraphe.

5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos

Le document rectificatif, représenté matériellement par un mandat, est imputé :

- si la rectification se rapporte à une recette d'investissement, à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du titre initial ;
- s'il s'agit d'une rectification relative à une recette de fonctionnement, à l'article 673 pour les budgets votés par nature et à l'article fonctionnel initialement mouvementé 92.-673 pour les budgets votés par fonction.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, la prise en charge du mandat portant réduction ou annulation est portée :

- au débit du compte crédité à l'origine si la rectification se rapporte à une recette d'investissement ;
- au débit du compte 673 « Titres annulés » s'il s'agit d'une recette de fonctionnement. En contrepartie, le comptable crédite le compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » si le titre d'origine a été recouvert ; si celui-ci ne l'a pas été, il crédite le compte de débiteurs où le titre figure en restes à recouvrer.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n°6 du tome 1 de la présente instruction.

Le titre d'annulation émis dans le cadre de la contre-passation d'une opération de rattachement est traité conformément aux modalités fixées au §5.2.2.

5.3. CODIFICATION FONCTIONNELLE ERRONÉE (EN CAS DE VOTE NATURE)

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

Dans le poste comptable qu'il dirige, le comptable est seul chargé : « De la prise en charge des ordres de recouvrer [...] qui lui sont remis par les ordonnateurs ; [...] du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire » (article 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique)

6.1. PRISE EN CHARGE DES TITRES DE RECETTES

6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement

À 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 (article 19 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012). Les titres de recettes que le comptable accepte de prendre en charge sont imputés dans la comptabilité budgétaire à l'article 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 du présent tome.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 4 du tome 1 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

À 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.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 5 du tome 1 de la présente instruction.

6.2. RECOUVREMENT DES TITRES DE RECETTES

Postérieurement à la prise en charge des titres de recettes, le comptable doit mettre en œuvre les moyens nécessaires pour parvenir à leur recouvrement dans les meilleurs délais.

À défaut de recouvrement amiable, il procède au recouvrement contentieux en engageant la procédure d'opposition à tiers détenteur (OTD) prévue à l'article L. 1617-5 du CGCT. Elle ouvre aux comptables la possibilité d'utiliser une procédure simplifiée de saisie des fonds des débiteurs des collectivités et établissements publics locaux, auprès de tiers détenteurs.

Lorsque les conditions permettant l'engagement d'une OTD ne sont pas réunies, le comptable engage alors les voies d'exécution de droit commun conformément aux dispositions du code de procédures civiles d'exécution.

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 ;

La comptabilisation des créances irrécouvrables fait l'objet d'une fiche figurant en annexe n° 18 du Tome 1 de la présente instruction.

6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'assemblée délibérante

La subdivision du compte de tiers concernée est créditée par le débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables ».

L'écriture est constatée 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. À 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 constater.

☞ *Le juge des comptes décide d'engager la responsabilité du comptable malgré la décision portant admission en non-valeur.*

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, dès réception de l'arrêt et au vu du titre de recettes émis par l'ordonnateur, il crédite le compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion » 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 décide de donner quitus au comptable malgré la décision de l'assemblée délibérante 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 4162 « 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 données par l'assemblée (budget, autorisations de programme, autorisations d'engagement) et demeurer subordonné aux autorisations, avis et visas prévus par les lois et règlements propres à chaque catégorie d'organismes publics (art. 30 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique).

L'engagement juridique d'une dépense peut résulter :

- de l'application de dispositions législatives ou réglementaires ;
- d'actes individuels et contractuels 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 ou concomitant à l'engagement juridique.

En principe, aucune dépense ne peut être acquittée si elle n'a été préalablement liquidée et mandatée par l'ordonnateur.

La liquidation effectuée sur la base des documents produits par le créancier, et/ou au vu des documents détenus par l'ordonnateur. Elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense.

Toutefois, certaines catégories de dépenses peuvent être réglées sans mandatement préalable, conformément à l'arrêté du 16 février 2015 fixant les dépenses des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et des établissements publics de santé pouvant être payées sans ordonnancement, sans ordonnancement préalable ou avant service fait.

L'ordonnancement est matérialisé par un mandat qui est établi pour le montant de la liquidation et donne l'ordre de payer la dette de la collectivité. Chaque mandat est accompagné des pièces justificatives dont la liste est fixée par l'annexe I du code général des collectivités territoriales (CGCT), mentionnée à l'article D.1617-19 de ce même code

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'État dans le département peut mettre en demeure l'ordonnateur 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

Est prescrite 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, conformément à la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 relative à la prescription des créances sur l'État, les départements, les communes et les établissements publics. Les créanciers peuvent être relevés de leur prescription par délibération motivée du conseil municipal et devenue exécutoire.

Les collectivités publiques appliquent également les prescriptions spécifiques à certaines matières lorsque celles-ci sont plus courtes.

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.

La signature des mandats n'est pas nécessaire. La signature du bordereau de mandats vaut ordre de payer tous les mandats qu'il contient.

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 où les mandats seraient dématérialisés, l'acquit du créancier pourra être recueilli sur tout document.

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 (cf. § 7.2. « Modalités de règlements par virement »).

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 ;
- désignation de la collectivité et du comptable assignataire ;
- désignation du créancier ;
- objet de la dépense ;
- mode de règlement avec toutes indications permettant de réaliser ce règlement ;
- imputations budgétaire et comptables à donner à la dépense aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures et éventuellement codification fonctionnelle ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire (cf. Titre 4, chapitre 3 du présent tome " L'inventaire ") ;
- 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 ;
- exercice et date d'émission.

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. Le mandat mentionne le véritable créancier, même s'il n'est pas le destinataire du paiement.

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 la commune 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 déductible ¹.

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 37 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, 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 37 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 et oppositions qui lui ont été régulièrement notifiées.

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.

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, conformément à la procédure de compensation légale prévue à l'article 1289 du code civil.

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.

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 ;
- 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 ;
- la référence des pièces justificatives (contrats de marchés publics, délibération, etc) transmises à l'occasion d'un précédent mandatement, ainsi que le numéro et la date d'émission de ce mandat.

2.3.5. Pièces justificatives de la dépense

Toutes les pièces justificatives produites à l'appui du paiement, en application des dispositions de l'article D. 1617-19 du CGCT, 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 du mandat, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire, le numéro de comptes par nature, et pour les communes 3 500 habitants et plus 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 ou concerne un chapitre budgétaire d'ordre ; le numéro inscrit 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 3 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 informatisés, le mandat est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO décrit en annexe 10) ; 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.

Les dépenses de personnel peuvent également faire l'objet de mandatements 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 mandatements 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 RECTIFICATIONS 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) : ...€ (ou Euro) ».

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 JUSTIFIANTS 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 un seul exemplaire¹

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 § 2.3.2 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, sauf si le bordereau contient uniquement des mandats de remboursement du capital et des intérêts d'un ou plusieurs emprunts. 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 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 ou son délégataire.

La signature du bordereau de mandats vaut signature de tous les mandats qu'il contient et des mentions apposées. En outre, conformément à l'article D.1617-23 du CGCT, la signature du bordereau de mandats vaut certification du service fait et certification du caractère exécutoire des actes administratifs transmis à titre de justifications.

¹ Un modèle particulier de bordereau est utilisé pour les activités assujetties à la T.V.A.

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'État. 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'État.

Le Conseil d'État a estimé qu'aucune règle de la comptabilité publique "n'impose au préfet d'indiquer dans un arrêté de mandatement d'office les bases de liquidation de la dépense et les pièces justificatives prévues par le décret du 13 janvier 1983 modifié " (arrêt n° 169317 du 14/04/1999, "Ministère de l'équipement contre département de la Vendée"). Un arrêté de mandatement d'office s'impose au comptable public.

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° 10 et n° 11 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 d'une dématérialisation des supports papier, les différents documents (bordereau-journal, mandats de paiement et pièces justificatives) continuent à être produits dans les conditions habituelles aux comptes.

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT

Certaines dépenses, en raison de leur nature particulière, peuvent être payées sans mandatement préalable. Ces dépenses sont énumérées à l'article 3 de l'arrêté du 16 février 2015 cité supra.

4.1. DÉPENSES PAYÉES SANS MANDATEMENT PRÉALABLE

L'ordonnateur arrête la liste des dépenses qu'il souhaite voir réglées sans mandatement préalable.

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. À ce titre, il doit avoir reçu les pièces justificatives correspondant à la dépense.

À la suite d'une opération de paiement sans mandatement préalable, les crédits budgétaires sur lesquels la dépense a été imputée deviennent indisponibles. Ils font l'objet d'une réservation par le comptable.

4.2. RÈGLEMENTS EFFECTUÉS PAR LES RÉGISSEURS D'AVANCE

Le fonctionnement des régies d'avances est fixé par les articles R. 1617-1 à R. 1617-18 du code général des collectivités territoriales et par l'instruction interministérielle relative aux 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 de faible montant.

La réglementation sur les dépenses publiques qui s'impose au comptable concerne également le 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. Elles 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 contre-passation des écritures dans le cadre des dispositifs de rattachement des charges à l'exercice qu'elles concernent (charges à payer, charges constatées d'avance). Il convient de se reporter aux règles spécifiques exposées au chapitre 4 du Titre 3.

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.

Le contrôle global des dépenses budgétaires s'effectue en retranchant du total des bordereaux de mandats émis le total des bordereaux de mandats annulés.

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.

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 - Amiable " 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.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 10 du tome 1 de la présente instruction.

Le mandat d'annulation émis dans le cadre de la contre-passation d'une opération de rattachement est traité conformément aux modalités décrites au chapitre 4 du Titre 3.

5.1.2. Réductions ou annulations concernant l'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 fonctionnel initialement mouvementé 92-773 pour les budgets votés par fonction.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, le titre portant rectification est inscrit : au crédit du compte budgétaire débité à l'origine si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ; 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 – Amiable » si le montant initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 11 du tome 1 de la présente instruction.

5.1.3. Le cas particulier de la contre-passation

Le mandat d'annulation émis au cours de l'exercice N dans le cadre du traitement d'une charge constatée d'avance, ou en N+1 dans celui de la contre-passation d'une opération de rattachement (hors ICNE) opérée en N, s'insère dans la série spéciale citée au § 5.1.1.

Comme pour les mandats d'annulation concernant l'exercice en cours, il comporte la même imputation budgétaire et comptable que le mandat initial et rappelle s'il y a lieu la codification fonctionnelle.

Dans la comptabilité générale, le montant du mandat d'annulation est porté au crédit du compte de la classe 6 débité en N, par le débit du compte de tiers de rattachement.

5.2. CODIFICATION FONCTIONNELLE ERRONÉE (EN CAS DE VOTE NATURE)

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

Avant de procéder au paiement des mandats, le comptable exerce les divers contrôles prévus par les articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Le comptable s'assure, en outre, de la disponibilité des fonds nécessaires au règlement de la dépense.

En cas d'irrégularité du paiement de la dépense au vu des contrôles qu'il a à réaliser, le comptable s'expose à la responsabilité personnelle et pécuniaire prévue à 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 ».

Le comptable paie les mandats dans l'ordre chronologique de leur réception, en fonction des échéances, ou dans l'ordre de priorité indiqué par l'ordonnateur

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 budgétaire aux articles concernés. Ils sont en outre pris en charge dans la comptabilité générale par un débit aux comptes comptables correspondant à la nature de la dépense et par un crédit au compte de tiers correspondant à la catégorie du créancier.

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, i.e. refuser la prise en charge de ce mandat, il notifie sa décision motivée à l'ordonnateur conformément à l'article L. 1617-2 du CGCT. Les motifs de la suspension de paiement doivent être exposés de façon suffisamment claire, précise et exhaustive pour, d'une part, informer parfaitement l'ordonnateur, qui procédera alors aux rectifications nécessaires ou décidera de réquisitionner le comptable (cf. ci-dessous) et, d'autre part, dans ce dernier cas, permettre au juge des comptes d'apprécier sur quelle base la responsabilité du comptable se trouve dérogée par la réquisition.

Avant de procéder formellement au rejet d'un mandat, le comptable peut mettre ce mandat en instance, soit informer l'ordonnateur des irrégularités constatées. L'ordonnateur peut ainsi, le cas échéant, compléter le dossier de mandatement.

6.2.2.2. Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie

Lorsqu'à l'issue de la prise en charge d'un mandat, le comptable constate une insuffisance des fonds disponibles l'empêchant de procéder au paiement, il suspend le paiement. La prise en charge du mandat n'est pas remise en cause, mais le comptable ne peut procéder au paiement. Celui-ci interviendra lorsque la trésorerie de la collectivité sera suffisante, en fonction des priorités définies par l'ordonnateur.

L'instruction n°94-118-MO du 12/12/1994 relative au règlement des dépenses locales en cas d'insuffisance de trésorerie détaille la procédure.

6.2.2.3. Réquisition de l'ordonnateur

En présence d'une suspension de paiement, l'ordonnateur peut adresser au comptable un ordre de réquisition. Ce dernier s'y 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 communales (article L. 1617-3 du code général des collectivités territoriales) ¹.

Le mandat 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 directeur départemental des finances publiques qui l'adresse à la chambre régionale des comptes.

7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES

7.1. PRINCIPES

Les modes et procédures de règlement des dépenses des organismes publics sont fixés par l'arrêté du 24 décembre 2012 portant application des articles 25, 26, 32, 34, 35, 39 et 43 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et énumérant les moyens de règlement des dépenses publiques et les moyens d'encaissement des recettes publiques et l'instruction BOFIP-GCP-13-0017 du 14/08/2013 relative aux modalités de gestion des moyens de paiement et des activités bancaires du secteur public.

Le règlement par virement de compte est obligatoire pour toutes les dépenses dont le montant net total dépasse le montant fixé par l'arrêté cité supra², 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.

¹ Instruction de la direction générale de la comptabilité publique n° 84-040-MO du 8 mars 1984.

² Ce seuil est fixé à 300 euros

Cette obligation tombe lorsque le créancier produit une attestation justifiant qu'il n'est pas titulaire d'un compte de dépôt du fait soit de la clôture de son compte à l'initiative de sa banque, soit de refus d'ouverture de compte par les établissements financiers et dans l'attente de l'exercice du droit au compte.

7.2. MODALITÉS DE 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 établis par les collectivités sont remis sur supports magnétiques pour acheminement dans le circuit interbancaire.

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 ou d'un établissement, 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 parmi 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, soit par leur nature, soit par leur destination, soit 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 des immeubles par leur destination (article 524 du code civil). Sont aussi immeubles par destination tous les effets mobiliers que le propriétaire a attachés 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 qu'ils ne peuvent être détachés sans être fracturés ou détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle il sont attachés (art. 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 budgétaires et comptables 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/02/00059C du 26 février 2002 expose l'application des critères 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 prennent en compte les définitions données par le code civil.

Afin d'harmoniser l'interprétation qui pourrait en être faite par les ordonnateurs et les comptables, plusieurs circulaires ont apporté des précisions sur les critères de détermination des biens meubles et fourni des exemples de biens pouvant être considérés comme meubles.

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 3° du CGCT ;
- les biens non mentionnés dans cette nomenclature, mais pouvant être assimilés par analogie à un bien y figurant.

La circulaire interministérielle n° NOR/INT/B/02/00059C du 26 février 2002 relative aux règles d'imputation comptable des dépenses du secteur public local, a actualisé la nomenclature des biens meubles (biens corporels à l'exclusion des terrains et des bâtiments) considérés comme valeurs immobilisées qui figurait en annexe de la circulaire n° NOR/INT/B/87/00120/C du 28 avril 1987 désormais abrogée.

Ces valeurs immobilisées se rapportent aux équipements techniques considérés comme immeubles par destination (voir définition ci-dessus), et à certains autres équipements ayant le caractère de biens meubles et concernant les domaines suivants :

- administration et services généraux (équipements de mobilier, bureautique,...) ;
- enseignement et formation (matériel audiovisuel, matériel d'enseignement scientifique...) ;
- culture ;
- secours, incendie et police (matériel d'intervention, matériel technique) ;
- social et médico-social (matériel médical, équipement de puériculture,...) ;
- hébergement, hôtellerie et restauration ;
- voirie et réseaux divers (installations et matériel de voirie, éclairage public, stationnement...) ;
- services techniques, atelier et garage ;
- agriculture et environnement ;
- sport, loisirs et tourisme ;
- matériel de transport.

D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément d'une certaine consistance destiné à rester durablement dans le patrimoine de la collectivité constituent des dépenses d'immobilisations.

Lorsqu'une incertitude apparaît sur la qualification d'un bien, il convient de se référer d'abord à la nomenclature ; à défaut, d'examiner si un autre bien de nature voisine y figure et de raisonner par analogie.

Le recours au seuil de valeur unitaire n'est qu'un critère second, à utiliser seulement lorsque la nomenclature et le raisonnement par analogie n'ont pas permis de déterminer la nature du bien acquis.

Ce seuil est de 500 € toutes taxes comprises.

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 frais de publication et d'insertion des appels d'offre dans la presse engagés de manière obligatoire dans le cadre de la passation de marchés publics (en vue de la réalisation d'investissement) ;
- les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, logiciels, droits et valeurs similaires ;
- les subventions d'équipement versées.

Les subventions d'équipement versées constituent des immobilisations incorporelles amortissables. Elles sont retracées dans le cadre d'un vote par nature à une subdivision du chapitre 204 " Subventions d'équipement versées " et dans le cadre d'un vote par fonction à la rubrique 90 " Opérations d'équipement " en section d'investissement du budget.

L'amortissement des subventions d'équipement versées est obligatoire pour toutes les communes, sans condition de population et débute l'exercice suivant le versement de la subvention d'équipement (sauf décision expresse de l'assemblée délibérante en vue d'amortir dès l'année de versement).

Les durées maximales d'amortissement des subventions d'équipement versées sont prévues au tome I, titre 1, chapitre 2, paragraphe 2, dans la partie « Compte 204 – Subventions d'équipements versées ».

Comme toute immobilisation, la subvention doit se voir attribuer un numéro d'inventaire, rappelé lors de la constatation de l'amortissement. Toutefois, s'agissant d'une immobilisation à caractère particulier (notamment du fait de l'absence de lien avec les notions de dépréciation et de cession), il est possible d'attribuer un numéro unique d'inventaire par exercice, par subdivision du compte 204 et par durée identique d'amortissement.

1.2. 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 conditionné, 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 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 au titre 4, chapitre 3, " L'inventaire " du présent Tome.

1.2.1. Acquisitions à titre onéreux

1.2.1.1. Acquisitions 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 nécessaires 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.

1.2.1.2. Acquisitions 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 que 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 celles versées à des mandataires de la collectivité sont imputés au compte 237 " Avances versées sur commandes d'immobilisations incorporelles " ou 238 " Avances versées sur immobilisations corporelles " où elles subsistent, tant que l'utilisation de ces avances 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 par 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.

1.2.1.3. 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 créancier avant que la dette soit apurée, ce compte est soldé, par un crédit au compte 7788 " Produits exceptionnels divers ". Dans le cas contraire, les arrérages versés ultérieurement constituent des 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'acquérir 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.

L'engagement correspondant fait l'objet d'un suivi en comptabilité hors bilan et figure en annexe des documents budgétaires sur l' " état des engagements donnés et reçus ".

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.

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture spécifique jointe en annexe n°41 du Tome I de la présente instruction.

☞ *Baux emphytéotiques et baux à construction*

- Les baux emphytéotiques : l'article L.1311-2 du CGCT ouvre aux collectivités territoriales la possibilité de recourir à la procédure des baux emphytéotiques de l'article L.451-1 du code rural.

Le bail emphytéotique est un contrat qui confère au preneur un droit réel sur les immeubles susceptibles d'hypothèque ; ce droit peut être cédé ou saisi dans les formes prescrites pour la saisie immobilière.

Il ne peut être consenti que pour une durée comprise entre dix-huit et quatre-vingt-dix-neuf ans ; il ne peut se prolonger par tacite reconduction.

La commune peut ainsi remettre à une personne privée un bien immobilier en vue de l'accomplissement par celle-ci, pour son compte, d'une mission de service public ou en vue de réalisation d'une opération d'intérêt général relevant de sa compétence.

La jurisprudence a admis que cette contrepartie puisse consister en la réalisation d'un ouvrage public.

Cependant, la commune ne joue en ce cas, à aucun moment, le rôle de maître d'ouvrage et ne devient propriétaire de l'ouvrage qu'au terme du contrat (C.E., 25 février 1994, S.A.-Sofap-Marignan-Immobilier).

Si la commune a la disposition de l'ouvrage contre rémunération au preneur du bail qui a réalisé l'ouvrage, et en est le véritable propriétaire, les paiements en cause s'analysent comme un loyer, et s'imputent au compte 6132 " Locations immobilières ".

- Les baux à construction de l'article L.251-1 du code de la construction et de l'habitation sont des contrats par lesquels le preneur s'engage, à titre principal, à édifier des constructions sur le terrain du bailleur et à les conserver en bon état d'entretien pendant toute la durée du bail comprise entre 18 et 99 ans.

Le bail à construction est consenti par ceux qui ont le droit d'aliéner ; il ne peut donc être utilisé que pour les biens du domaine privé de la commune, les biens du domaine public étant par nature, inaliénables et imprescriptibles (article L. 1311-1 du CGCT).

☞ *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. Ce dernier 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.

Les dépenses d'acquisition de matériel et matériaux importants afférents aux travaux effectués en régie peuvent être imputées directement à la section d'investissement.

Le cas particulier de la production de logiciels

Les logiciels créés par la commune et destinés à ses besoins propres sont valorisés à leur coût de production, comprenant les seuls coûts liés à la conception détaillée de l'application (aussi appelée analyse organique), à la programmation (aussi appelée codification), à la réalisation de tests et jeux d'essais et à l'élaboration de la documentation technique destinée à l'utilisation.

Ils sont inscrits en immobilisation, si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- la commune manifeste sa volonté de produire le logiciel, indique la durée d'utilisation minimale estimée, compte tenu de l'évolution prévisible des connaissances techniques en matière de conception et de production de logiciels et précise l'impact estimé sur le résultat de fonctionnement. (voir commentaire de fonctionnement du compte 20)

Les immobilisations créées par une commune ou un par un établissement sont comptabilisées à leur coût de production (voir ci-dessus).

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 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 " Production immobilisée ".

Les dépenses d'acquisition de matériel et matériaux importants afférents aux travaux effectués en régie peuvent être imputées directement à la section d'investissement.

1.2.2. Acquisitions à titre gratuit

Les biens acquis à titre gratuit sont comptabilisés en les estimant à leur valeur vénale. La valeur vénale est le prix présumé qui aurait été acquitté dans les conditions normales du marché. A défaut de marché, la valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve ledit bien.

1.2.2.1. Biens reçus à titre de dotation ou d'apport

Les établissements publics communaux (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.

Les établissements publics locaux personnalisés mais non communaux (par exemple les syndicats) peuvent recevoir de la commune une partie de leur dotation initiale, (en complément des dotations reçues 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 du bénéficiaire (dotation initiale), et, beaucoup plus rarement, au cours de son existence administrative (dotation complémentaire).

Les biens remis à titre de dotation sont intégrés au patrimoine du bénéficiaire par le comptable pour sa valeur nette comptable. L'intégration de l'apport dans le patrimoine du bénéficiaire s'effectue par opération d'ordre non budgétaire initiée par l'ordonnateur.

Cette information lui est transmise dans le cadre d'un certificat administratif auquel il joint la délibération acceptant l'apport prise dans le cadre de l'article L.2241-1 du CGCT et l'acte de transfert de propriété.

Le certificat administratif doit, quant à lui, indiquer :

- la désignation du bien remis en apport ;
- son numéro d'inventaire ;
- ses date et valeur d'acquisition (coût historique) ;
- s'il est amortissable ou non, et dans l'affirmative, le montant des amortissements pratiqués et l'état des subventions afférents à ce bien ;
- le compte par nature concerné.

Complété, le cas échéant :

- de la durée et du type d'amortissement (linéaire, autre);
- et de tout autre élément que l'ordonnateur considère comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe 3 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écriture spécifique jointe en annexe n° 44 du Tome I de la présente instruction.

1.2.2.2. Subventions reçues et dons et legs en nature

La réception d'immobilisations à titre gratuit ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue soit une subvention en nature, soit un don et legs.

Dans tous les cas, leur intégration dans le patrimoine de la collectivité s'effectue par une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à l'émission d'un titre et d'un mandat au sein de la section d'investissement.

Ces opérations sont décrites en annexes 4 du présent tome et dans les commentaires des comptes 1025 et 13 du tome I de la présente instruction

L'immobilisation reçue à titre de subvention 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, dans le cas contraire.

1.3. DIFFÉRENTS MODES DE SORTIE DES IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES

Les biens du domaine public sont inaliénables et imprescriptibles (articles L.1311-1 du CGCT). Toute cession d'un bien doit être précédée d'un déclassement du domaine public (Conseil d'État, 11 octobre 1995, M.Tête et autres).

Le conseil municipal délibère sur la gestion des biens et les opérations immobilières effectuées par la commune (article L.2241-1 du CGCT).

Les différents mode de sortie d'immobilisations sont : les cessions, les dotations (ou apport) en nature, les sinistres ou les mises à la réforme d'immobilisation.

Quel que soit le mode de sortie d'une immobilisation, celle-ci est toujours enregistrée en comptabilité pour la valeur nette comptable de ce bien. Cette dernière 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.

Dans tous les cas, l'ordonnateur et le comptable procèdent à la mise à jour respectivement de leur inventaire et état de l'actif (cf. le chapitre 3, du titre 4 relatif à l'inventaire).

Pour ce faire, le maire informe le comptable de la sortie de l'immobilisation :

- par la voie classique des titres et des mandats lorsque l'opération est budgétaire ;
- par le biais d'un certificat administratif dans les conditions définies ci-dessous pour les opérations d'ordre non budgétaires que sont les opérations d'apport et de mise à la réforme.

1.3.1. Cessions à titre onéreux

Le conseil municipal délibère sur la gestion des biens et des opérations immobilières effectuées par la commune et donc sur les cessions conformément aux dispositions de l'article L. 2241-1 du CGCT.

Budgétairement, les opérations de cessions à titre onéreux génèrent trois types de flux :

- l'encaissement du prix de cessions (flux réel) ;
- la sortie de l'immobilisation cédée du patrimoine (flux d'ordre) ;
- le transfert de la plus ou moins-value de cession en section d'investissement qui permet de réserver le produit de la cession à la section d'investissement, conformément à l'article L. 2331-8 du CGCT (flux d'ordre).

☞ Au stade de la prévision budgétaire

Seul le montant prévu du prix de cession de l'immobilisation est inscrit en recette de la section d'investissement du budget au chapitre " Produits des cessions d'immobilisations " codifié 024 en vote par nature et 95 en vote par fonction. L'ensemble des opérations exécutées aux articles 192, 2, 675, 676, 775 et 776 ne figure pas au stade prévisionnel. Le chapitre 024 comme le chapitre 95 sont des chapitres sans exécution.

L'exécution des opérations de cessions s'effectue sur les articles budgétaires dédiés aux cessions.

☞ Au stade de l'exécution

- La constatation du prix de cession de l'immobilisation donne lieu à l'émission d'un titre de recette au compte 775 " Produits des cessions d'immobilisations " (opération réelle).
- La constatation de la sortie du bien s'effectue pour sa valeur nette comptable par une dépense au compte 675 et d'une recette au compte 2 correspondant (opération d'ordre budgétaire).
- L'ordonnateur émet un mandat au compte 675 " Valeur nette comptable des immobilisations cédées " et un titre au compte d'immobilisation où figurait le bien.
- Enfin, le transfert de la plus ou moins value en section d'investissement s'effectue également par opération d'ordre budgétaire. L'article D.2331-3 du CGCT précise que cette différence constatée entre la valeur de cession d'une immobilisation et la valeur comptable nette (des amortissements) est obligatoirement enregistrée à la section d'investissement du budget préalablement à la détermination du résultat de la section de fonctionnement.

La plus ou moins value est constatée de la manière suivante :

La différence positive entre le produit de la cession et la valeur nette comptable, affectée à la section d'investissement, donne lieu à l'émission d'un titre à l'article 192 " Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations " et d'un mandat à l'article 676 "Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement".

La différence négative entre le produit de la cession et la valeur nette comptable (moins-value) donne lieu à l'émission d'un mandat à l'article 192 " Plus ou moins-value sur cessions d'immobilisations " et d'un titre à l'article 776 "Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat".

- La réintégration éventuelle des amortissements est constatée par opération d'ordre non budgétaire, au débit du compte 28 par le crédit du compte 21. Il en va de même des opérations d'apurement des subventions et fonds affectés à l'investissement transférables.

Les opérations de cessions figurent ainsi dans leur intégralité au compte administratif :

- le prix de cession de l'immobilisation à l'article 775 " Produits des cessions d'immobilisations " au chapitre d'opération réelle 77 dans le cadre d'un vote nature ;
- les autres opérations sont retracées dans les chapitres globalisés d'opération d'ordre entre section.

Ces opérations font l'objet de fiches d'écriture figurant en annexes n°26 et 27 du Tome I de la présente instruction.

Un état de variation des immobilisations est joint au compte administratif (article R. 2313-3 II 1° du CGCT). Il retrace, entre autres, toutes les cessions d'immobilisations réalisées par la commune ou l'établissement.

Dans la mesure où le contrôle de la disponibilité des crédits n'est bien entendu pas remis en cause, un mécanisme d'ouverture automatique de crédits permet l'émission des mandats et leur prise en charge par le comptable pour ces dépenses d'ordre, en dépit de l'absence de crédits ouverts au budget.

Ce mécanisme repose sur le principe selon lequel l'émission de chaque titre d'ordre (relatif aux opérations de cessions) entraîne l'ouverture automatique de crédits de dépenses permettant de prendre en charge les mandats d'ordre correspondants, et donc de décrire fidèlement l'ensemble des écritures relatives aux cessions. Le compte administratif est dès lors complet.

L'ordonnateur émet les mandats et les titres pour passer ces opérations. L'exécution de ces opérations ne vient pas diminuer le montant du chapitre 024 au niveau budgétaire.

Pour la transmission des informations au comptable, et lorsque les échanges de données entre l'ordonnateur et le comptable sont informatisés, le mandat est affecté d'une codification particulière (voir protocole INDIGO décrit en annexe n°10). Il est servi par l'ordonnateur pour les flux relatifs à tous les titres et mandats concernant les opérations liées à une cession d'immobilisation.

1.3.2. Cessions à titre gratuit ou à un prix inférieur à leur valeur vénale

Les cessions à titre gratuit ou à l'euro symbolique perçu s'analysent comme des subventions d'équipement versées en nature.

Cette opération se traduit par une opération d'ordre budgétaire constatant, à hauteur de la valeur nette comptable du bien cédé à titre gratuit :

- en dépenses, la subvention d'équipement versée en nature au tiers (débit du compte 2044) ;
- en recettes, la sortie du bien du patrimoine communal (crédit de la subdivision concernée du compte 2 où était enregistrée l'immobilisation)

L'euro symbolique est inscrit en recette chez le vendeur au compte 7788 " Produits exceptionnels divers ".

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).

1.3.3. Dotations ou apports

La dotation consiste, pour une commune, à remettre en toute propriété, à l'un de ses services dotés de la personnalité morale, ou un établissement public local de coopération intercommunale (ou d'un syndicat mixte relevant de l'article L. 5721-1 du CGCT), 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.). Dans ce dernier cas, seuls les biens autres que ceux devant faire l'objet d'une mise à disposition dans le cadre des articles L. 1321-1 du CGCT sont concernés (cf. § 1.4).

Les opérations destinées à retracer la sortie de l'immobilisation dans le patrimoine de l'apporteur s'effectuent par opération d'ordre non budgétaire initiée par l'ordonnateur.

L'assemblée délibérante n'ouvre donc pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats pour leur passage.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien apporté : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, s'il est amortissable ou non et dans l'affirmative montant des amortissements pratiqués ainsi que l'état des subventions afférentes, compte par nature concerné.*

La décision acceptant l'apport est une délibération de l'assemblée prise dans le cadre de l'article

L. 2241-1 du CGCT. Toutefois, s'agissant des biens immobiliers valant jusqu'à 4 600 €, il peut s'agir d'un arrêté de l'ordonnateur, après délégation expresse de l'assemblée délibérante de cette compétence, prévue à l'article L. 2122-22 10° du CGCT. La décision est jointe au certificat administratif et transmise au comptable.

Au vu de ces informations, le comptable passe les écritures d'ordre non budgétaires décrites en annexe 4 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écriture spécifique jointe en annexe n° 44 du Tome I de la présente instruction.

Dans la comptabilité de l'apporteur, la transcription 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 public de coopération intercommunale (ou d'un syndicat mixte) :

- *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 CGCT, la remise du bien s'accompagne du transfert de propriété, avec droit de retour en cas de suppression du service communal. La valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 1021 " Dotations " par le crédit du compte d'immobilisation où était enregistré le bien.

- *Lorsqu'il s'agit d'un établissement public de coopération intercommunale*, la valeur ou la valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 193 " Autres neutralisations et régularisations d'opérations " par le crédit du compte d'immobilisation où était enregistré le bien.

Dans les autres cas, la remise de biens en toute propriété, à titre gratuit, s'analyse comme une subvention en nature imputée au compte 2044.

1.3.4. 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 à titre onéreux, s'il y a indemnisation. L'indemnité d'assurance est considérée comme constituant le prix de cession (cf. § 1.3.1) ;

- dans les conditions prévues pour les réformes dans le cas contraire (cf. § 1.3.5).

☞ *Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une destruction partielle*, le titre de recettes correspondant est comptabilisé au crédit du compte 7788 " Produits exceptionnels divers " 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.

Lorsque l'indemnité n'a pas été fixée au cours de l'exercice du sinistre, le produit fait l'objet d'un rattachement à l'exercice, soit sur la base du contrat d'assurance, soit dans les conditions générales d'évaluation des produits à recevoir.

1.3.5. Immobilisations réformées

La mise à la réforme d'un bien consiste à sortir ce bien de l'actif, sans contrepartie financière, pour sa valeur nette comptable en cas de destruction ou de mise hors service résultant d'un acte volontaire ou d'un événement indépendant de la volonté de la collectivité.

Les opérations de réforme sont constatées par des opérations d'ordre non budgétaires constatées par le comptable, après réintégration des amortissements, le cas échéant. La valeur nette comptable du bien réformé est imputée au débit du compte 193 " Autres neutralisations et régularisations d'opérations " par le crédit du compte 21 où était enregistré le bien mis à la réforme.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats.

Cependant, l'ordonnateur doit mettre à jour l'inventaire et transmettre les informations indispensables à la mise à jour de l'actif au comptable.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien réformé : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions afférentes et compte par nature concerné.*

Au vu de ces informations, le comptable enregistre les opérations d'ordre non budgétaires permettant la mise à jour de l'actif.

1.4. DIFFÉRENTS MODES D'UTILISATION DES IMMOBILISATIONS PAR DES TIERS

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 ainsi que les biens concernés par une délégation des services publics.

1.4.1. 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 pour les collectivités tenues d'amortir (article R. 2321-1 du CGCT).

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.

1.4.2. 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.

Les opérations de location-vente font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 42 du tome I de la présente instruction.

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'acquiescer la propriété ainsi que les modalités d'imputation de la redevance sur le prix.

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.

Elle correspond :

- au loyer perçu par la collectivité, enregistré au compte 752 " Revenus des immeubles " ;
- le cas échéant, en cas de paiement fractionné (dans les conditions prévues au contrat), à une partie du prix de cession constaté au compte 1676 " Dettes envers locataires acquéreurs ".

A l'échéance fixée par le contrat, la part correspondant au paiement fractionné s'imputera sur le prix de cession ou, en cas de résiliation, fera l'objet d'un reversement au locataire.

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 locataire lève l'option

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 œuvre 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. Budgétairement et comptablement, la sortie de l'immobilisation est retracée comme une cession à titre onéreux (cf. § 1.3.1).

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. Budgétairement et comptablement, la sortie de l'immobilisation est retracée comme une cession à titre onéreux (cf. § 1.3.1) avec cette spécificité qu'une partie de la recette a déjà été encaissée (au compte 1676) et viendra en déduction du prix de vente à inscrire en section d'investissement.

L'assemblée délibérante devra donc inscrire, en section d'investissement de son budget :

- en recette, le produit de la cession au chapitre 024 " Produits des cessions d'immobilisations " ;
- en dépense, l'imputation de la redevance déjà encaissée sur ce produit au chapitre 16 (article 1676).

Au budget cette opération est classée dans les opérations réelles.

Elle donne lieu à l'émission des titres et mandats prévus dans le cadre d'une opération de cession (cf. § 1.3.1) et à un mandat imputé au compte par nature 1676 " Dettes envers locataires-acquéreurs ".

Chez le comptable, le titre (réel) afférent au produit de cession émis à l'article 775 " Produits des cessions d'immobilisations " sera soldé en tout ou partie par le mandat (également réel) émis à l'article 1676.

Le compte 1676 " Dettes envers locataires acquéreurs " est alors débité pour solde par le crédit du compte 775 " Produits des cessions d'immobilisations ".

Le locataire ne lève pas l'option

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.

Remarques :

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 revenus). 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.

La location-vente et le crédit bail

Certains contrats dénommés " crédit-bail " s'assimilent dans leur condition d'exécution à 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, codifié à l'article L. 313-1 du code monétaire et financier, 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, codifié à l'article L. 511-5 du code monétaire et financier, 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 néanmoins 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.

1.4.3. Mise à disposition

1.4.3.1. Dispositions générales

Ces opérations permettent de transférer à un tiers la jouissance d'un bien, à titre gratuit, avec les droits et obligations qui s'y rattachent, tout en conservant la propriété du bien ¹.

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 dans le CGCT (articles L 1321-1 à L 1321-8).

Le transfert d'une compétence à un EPCI ou un syndicat mixte 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. Elle réalise l'amortissement des immobilisations, le cas échéant. 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 compétences en matière d'enseignement

La mise à disposition est prévue par la loi n°83-663 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 la date du transfert de compétence mis à la disposition du département à titre gratuit.

Toutefois, 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, notamment financières.

¹ A titre gratuit par opposition à la location.

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 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. Cette opération s'analyse alors 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'État demeurant compétent en ce domaine. L'État 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 et à ses rapports avec la maîtrise d'œuvre privée.

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.

Par ailleurs, 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.

Autres transferts de compétences

Les autres transferts de compétence concernent les établissements publics de coopération intercommunale (E.P.C.I.) ou les syndicats mixtes qui relèvent de l'article L. 5721-1 du CGCT.

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 au III de l'article L. 5211-5 du CGCT.

1.4.3.2. Traitement budgétaire et comptable

Les opérations de mise à disposition, dans le cadre d'un transfert obligatoire comme en matière d'enseignement ou volontaire, dans le cas de l'intercommunalité s'effectuent par opération d'ordre non budgétaire initiée par l'ordonnateur.

L'assemblée délibérante n'ouvre donc pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats pour leur constatation.

Il met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération de mise à disposition et transmet parallèlement au comptable les informations lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien mis à disposition :

- chez le remettant : désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, s'il est amortissable ou non et dans l'affirmative, le montant des amortissements pratiqués ainsi que l'état des subventions afférentes et le compte par nature concerné ;
- chez le bénéficiaire : les mêmes informations que chez le remettant complétées, le cas échéant, de la durée et du type d'amortissement (linéaire, autre) et de tout autre élément que l'ordonnateur considérera comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

La décision exécutoire rendant effective le transfert de compétence est jointe au certificat administratif accompagnée du procès verbal de mise à disposition.

Au vu de ces informations, le comptable enregistre les opérations non budgétaires décrites en annexe 3 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écriture spécifique jointe en annexe n° 47 du Tome I de la présente instruction.

Ces opérations ont pour objet de retracer le lien juridique de chacun relativement au bien mis à disposition :

- le remettant conservant la propriété de l'immobilisation mise à disposition, cette dernière ne sort pas de son actif. Cependant, dans la mesure où il n'en conserve ni la jouissance, ni les charges, ce bien est désormais retracé à un compte dédié à la nature de l'opération (subdivision du compte 242 " Immobilisations mises à dispositions dans le cadre du transfert des compétences ").
- à l'inverse, le bénéficiaire reçoit l'immobilisation sans en être propriétaire. Cette dernière est également retracée à son actif dans un compte dédié (compte 217 " Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition " par le crédit du compte 1027 " mise à disposition ") selon la nature du bien reçu afin de la distinguer du même bien dont il serait propriétaire.

Les opérations de retour des biens, en cas de retrait de la compétence ou de désaffectation du bien à la compétence transférée, sont également des opérations d'ordre non budgétaires. Le traitement budgétaire et comptable de ces opérations est identique à celui de la mise à disposition (opérations d'ordre non budgétaires, pas de crédits à ouvrir, ni de titre et mandats à émettre, mise à jour de l'inventaire et transmission de l'information au comptable par voie de certificat administratif auquel est joint la décision rendant exécutoire le retour du bien). Les informations contenues dans le certificat administratif sont les mêmes que celles précitées sachant que le remettant initial est, cette fois-ci, bénéficiaire du retour (cf. annexe n° 47 précitée).

1.4.4. Affectation

Comme la mise à disposition, l'affectation est une procédure qui, tout en conservant à la commune ou à l'EPCI 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 ou de l'EPCI 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 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.

1.4.4.1. Analyse comparée

L'affectation se distingue de la subvention en ce 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 dans les conditions fixées 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'État 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.

1.4.4.2. Droits et obligations de l'affectataire

Comme la mise à disposition, l'affectation confère à son bénéficiaire les droits et obligations du propriétaire.

Ainsi, les charges d'amortissement et d'entretien incombent à l'affectataire.

1.4.4.3. Traitement budgétaire et comptable

Les opérations d'affectation s'effectuent par opération d'ordre non budgétaire initiée par l'ordonnateur.

L'assemblée délibérante n'ouvre donc pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats pour leur passage.

Il met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération de mise à disposition et transmet parallèlement au comptable les informations lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien mis en affectation :

- chez l'affectant : désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, s'il est amortissable ou non et dans l'affirmative, le montant des amortissements pratiqués ainsi que l'état des subventions y afférent et le compte par nature concerné.
- chez l'affectataire (bénéficiaire) : les mêmes informations que chez l'affectant complétées, le cas échéant, de la durée et du type d'amortissement (linéaire, autre) et de tout autre élément que l'ordonnateur considérera comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

La délibération autorisant ou acceptant l'affectation selon le cas est jointe au certificat administratif.

La décision de l'assemblée délibérante autorisant ou acceptant l'affectation prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT est en principe une délibération de l'assemblée délibérante.

Toutefois s'agissant des biens immobiliers valant jusqu'à 4 600 €, il peut s'agir d'un arrêté de l'ordonnateur, après délégation expresse de l'assemblée délibérante de cette compétence, prévue à l'article L. 2122-22 10° du CGCT.

Au vu de ces informations, le comptable constate les opérations non budgétaires décrites en annexe 3 du présent tome.

Ces opérations font par ailleurs l'objet de fiches d'écritures figurant en annexes n°45 et n°46 du tome I de la présente instruction.

La première concerne l'affectation au profit d'un service non doté de la personnalité morale (régie municipale), la seconde, l'affectation à un organisme doté de la personnalité morale.

Dans le cas d'une affectation à un service non doté de la personnalité morale, l'immobilisation sort de l'état de l'actif (et donc de l'inventaire) du budget principal pour être retracée dans le budget du service non personnalisé. Le premier ne retracera plus qu'une créance au compte 181 " Compte de liaison affectation à... ". A défaut, l'immobilisation serait retracée deux fois à l'actif de la même personne morale.

En revanche, dans le cas d'une affectation à un organisme doté de la personnalité morale, il convient de conserver l'information relative au bien mis à disposition :

- l'affectant conservant la propriété de l'immobilisation mise à affectation, cette dernière ne sort pas de son actif. Cependant, dans la mesure où il n'en conserve ni la jouissance, ni les charges, ce bien est désormais retracé à un compte dédié à la nature de l'opération (subdivision du compte 24 autres que 241 " Immobilisations mises en concession ou en affermage " et 242 " Immobilisations mises à dispositions " selon la nature du bénéficiaire) ;

- à l'inverse, la bénéficiaire reçoit l'immobilisation sans en être propriétaire. Cette dernière est également retracée à son actif dans un compte dédié (compte 22 " immobilisations reçues en affectation " selon la nature des biens remis) afin de la distinguer du même bien dont il est propriétaire.

Les opérations de retour des biens, en cas de désaffectation du bien ou de dissolution du bénéficiaire sont également des opérations d'ordre non budgétaires. Le traitement budgétaire et comptable de ces opérations est identique à celui de la mise à disposition (opérations d'ordre non budgétaires, pas de crédits à ouvrir, ni de titre et mandats à émettre, mise à jour de l'inventaire et transmission de l'information au comptable par voie de certificat administratif auquel est joint la décision d'affectation, de désaffectation ou de dissolution. Les informations contenues dans le certificat administratif sont les mêmes que celles précitées sachant que l'affectant initial est cette fois ci bénéficiaire du retour (cf. annexes précitées).

1.4.5. Mise en concession

La mise en concession emporte les mêmes effets que l'affectation à un organisme doté de la personnalité morale. La collectivité concédante conserve la pleine propriété du bien, le concessionnaire ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci. Comme précédemment, ces opérations (concessions, affermage) sont traitées par opérations d'ordre non budgétaires.

Cela étant, la concession se distingue de l'affectation par le fait qu'elle résulte d'un contrat par lequel une collectivité confie à un tiers, généralement privé, l'exploitation d'un service ou la construction d'un ouvrage public.

Ces opérations font, par ailleurs, l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n°46 du tome I de la présente instruction.

1.4.6. Construction sur sol d'autrui

1.4.6.1. Dispositions générales

La construction sur sol d'autrui suppose un contrat formalisant l'accord du propriétaire du terrain.

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.

1.4.6.2. 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 immobilisés à son actif au compte 214.

A l'expiration du bail, le locataire doit sortir de l'actif les immobilisations concernées par une opération de cession à titre onéreux (cf. §1.3.1), l'indemnisation éventuelle constituant le prix de cession.

Pour le propriétaire, la différence entre la valeur vénale du bien intégré à son patrimoine et le montant de l'indemnisation éventuelle constitue 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.

1.5. CAS PARTICULIERS

1.5.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste sont comptabilisées à leur valeur vénale, qui devient la valeur historique du bien par convention.

Les biens spécifiques pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable (cas exceptionnels, le recours à la valeur vénale devant être privilégié) sont comptabilisés à leur coût de remplacement. Le coût de remplacement correspond à une évaluation basée sur l'estimation du coût du bien pour un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique compte tenu de l'utilisation de ce bien et/ou de son obsolescence. Le coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient la valeur historique du bien par convention.

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, où il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les biens concernés seront néanmoins inscrits en comptabilité. Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.

Lorsqu'un bien est partiellement comptabilisé à l'actif, la différence entre la valeur d'entrée du bien et les montants antérieurement comptabilisés est inscrite à l'actif, le traitement des parties de l'actif déjà comptabilisées ne s'en trouvant pas modifié.

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en situation nette. Pour les immobilisations corporelles partiellement comptabilisées auxquelles un financement est rattaché, le traitement initialement retenu pour ce financement n'est pas remis en cause et perdure.

1.5.2. Biens historiques et culturels

Les biens concernés sont ceux contrôlés par la collectivité auxquels s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

Biens historiques et culturels immobiliers

- 1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- 2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- 3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

Biens historiques et culturels mobiliers

1° Les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :

- classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
- considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :

- soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
- soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.

- 3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;
- 4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- 5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;
- 6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- 7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1er du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- 8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- 9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- 10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- 11° Les collections des musées ;
- 12° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques.

Les modalités de comptabilisation d'un bien historique et culturel sont différentes selon la situation dans laquelle il se trouve :

- les biens historiques et culturels qui seront acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui seront reçus à titre gratuit (dons, datations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »¹ ou à la valeur à dire d'expert.
- les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.
- Pour les biens faisant partie du patrimoine de l'entité qui sont déjà comptabilisés, il n'y a pas de remise en cause des valeurs d'entrée retenues et pas de modification des valeurs d'entrée déjà enregistrées.

Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels dont le contrôle est transféré entre entités du secteur public, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
- Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'entité « receveuse ». Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'entité « receveuse ».

À la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont susceptibles de faire l'objet ni d'amortissement ni de dépréciation. En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent ».
- Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

¹ Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable ont leur propre plan d'amortissement, contrairement au bien historique et culturel « sous-jacent » qui, lui, n'a pas vocation à être amorti.

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges.

Les modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien historique et culturel correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de celui-ci ou consécutive à la dépréciation, suivent les dispositions de droit commun.

1.5.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public

L'équipement défini au contrat est comptabilisé en tant qu'immobilisation corporelle au bilan de la collectivité lorsqu'il est contrôlé par celle-ci.

Lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, sa comptabilisation est reportée au moment où son coût peut être évalué de manière fiable. Ce report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

Les sommes à verser par la collectivité au titre du financement de l'équipement sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière selon les termes du contrat.

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 CGCT 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'État.

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.

Par ailleurs, l'article L. 2253-7 du CGCT 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 le crédit du compte d'immobilisation intéressé, par opération d'ordre budgétaire. Toutefois, les prises de participation au sein d'une C.U.M.A. sont enregistrées au compte 266 "Autres formes de participation".

Lorsqu'il apparaît que la société fait l'objet d'une procédure collective, la commune devrait prévoir l'inscription d'une provision pour dépréciation de ses immobilisations financières (dépense budgétaire au compte 6866 et, selon le régime des provisions appliqué par la collectivité, recette budgétaire ou non 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 une opération de cessions à titre onéreux de l'immobilisation qui figurait au compte 26 (§ 1.3.1.), le produit de cessions étant, le cas échéant, égal au montant des fonds récupérés au titre de la prise de participation.

Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 28 du tome I de la présente instruction.

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. peuvent donner lieu à la création 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 à titre onéreux du budget principal au budget annexe, pour un montant égal à la valeur vénale du terrain.

Pour les opérations à passer dans le budget principal, il convient de se reporter au § 1.3.1. relatif aux cessions d'immobilisations à titre onéreux.

Dans le budget annexe, l'acquisition donne lieu à l'émission d'un mandat (réel) à l'article 6015 (inventaire intermittent) ou 315 (inventaire permanent simplifié) du prix de cession.

Lors de la prise en charge de ce mandat, le comptable débite le compte porté par ce mandat par un crédit du compte de liaison (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

Outre les dépenses et les recettes qu'elle effectue pour son propre compte, une commune peut également intervenir pour le compte de tiers.

Cette dernière agit, le plus souvent 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'œuvre privée, soit aux lieu et place d'un tiers défaillant.

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'État 20 mai 1994, Commune de Saint-Égrève), même lorsqu'il s'agit d'un appel en responsabilité.

Lorsque la collectivité agit comme mandant, voir commentaires du compte 23.

Lorsque la collectivité est mandataire, elle ne devient pas propriétaire des investissements réalisés pour le compte de tiers. Ils s'inscrivent dans une subdivision du compte 45 qui est budgétaire (cf. § Titre 1, chapitre 3, § cf.1.4.2. (vote nature) et 2.3.1. (vote fonction) du présent tome).

4.1. LES DIFFÉRENTES CATÉGORIES D'OPÉRATIONS POUR LE COMPTE DE TIERS

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. 2213-25 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.

4.1.1. Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers

Les communes peuvent être amenées à se substituer à des propriétaires défaillants (immeubles menaçant ruine). Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers défaillants ainsi que les facturations correspondantes à l'encontre de ces tiers sont 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 défaillant et payés par ses soins (article L. 2213-25 du CGCT).

4.1.2. Les interventions résultant de transferts de compétences définis par la loi

Il en va ainsi :

- des opérations d'investissement sur les établissements d'enseignement remis à la région (compte 4561) ou au département (compte 4562) ;
- par exception aux dispositions applicables aux immobilisations mises à disposition, des 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 § 1.4.3. " Mise à disposition " du présent chapitre).

Ces opérations font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n°39 du tome I de la présente instruction.

4.1.3. Les opérations sous mandat

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.

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).

Ces opérations sont retracées aux comptes 458 et font l'objet d'une fiche d'écriture figurant en annexe n° 38 du tome 1 de la présente instruction.

4.2. TRAITEMENT BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES OPÉRATIONS POUR LE COMPTE DE TIERS

Les opérations pour compte de tiers ne sont pas inscrites dans les dépenses et les recettes de la section d'investissement du budget communal selon leur nature. Elles sont retracées au sein de chapitres spécifiques :

- constitués à partir des subdivisions des comptes 454, 456 et 458 dans le cadre d'un vote nature (cf. Titre 1, chapitre 3, § cf.1.4.2)
- constitués à partir des rubriques 915, 916 et 917 dans le cadre d'un vote fonction (cf. Titre 1, chapitre 3, § cf. 2.3.1.).

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.

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

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 mandataire prend en charge, dans ses finances propres, le déficit de l'opération qu'elle assume en subventionnant le service ou l'investissement.

Le versement de cette subvention doit être prévu 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.

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.

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.

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 (compte 2044); si la charge est supportée par la collectivité mandante, la commune mandataire constate à son encontre une créance immobilisée (dépense au compte 2763).

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 à l'égard d'un tiers une créance 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.

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.

Ces opérations sont retracées aux comptes 454, 456 et 458 complétés par le numéro de l'opération.

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 au compte 2044 et 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 par opération d'ordre non budgétaire.

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 (opération réelles visant à encaisser l'emprunt) 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-n°x en contrepartie d'une dépense au compte 2763 " Créances sur des collectivités publiques " par opération d'ordre budgétaire.

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 2763 pour la partie correspondant au remboursement en capital et au compte 7623 "Remboursements d'intérêts d'emprunts " pour les intérêts.

CHAPITRE 4

OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Les opérations de fin d'exercice concourent à l'enrichissement de la description patrimoniale des comptes.

Ces opérations ne se traduisent, ni par un encaissement, ni par un décaissement, mais 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 § 6.2.3. 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 et l'amortissement ne concernent obligatoirement que les communes de 3 500 habitants et plus et leurs établissements.

1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET DES 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 DES 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 des charges ne peut, comme pour toute émission de mandat, être effectué que si les crédits nécessaires ont été inscrits au budget.

Le rattachement ne vise que la 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 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.

1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable

Les opérations de rattachement des charges et des produits sont des *opérations budgétaires* qui font l'objet d'un classement dans les *opérations réelles* dans les documents budgétaires.

1.1.2.1. Le rattachement des charges à l'exercice

A 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.

1.1.2.2. La contre-passation au cours de l'exercice suivant

Au cours de l'exercice suivant, il convient de contre-passer l'ensemble des opérations constatées à la clôture de l'exercice précédent. Cette procédure consiste à passer une écriture inverse à celle qui avait été comptabilisée lors du rattachement.

Par la procédure de contre-passation, 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 contre-passation 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 (§ 5.2.2.) et chapitre 2 (§ 5.1.1.) pour les annulations concernant l'exercice en cours. Lorsque le budget est voté par nature, le mandat ou le titre d'annulation rappelle, s'il y a lieu, la codification fonctionnelle.

En application de la procédure de contre-passation, 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 contre-passations et annulations et le solde des comptes de produits, c'est-à-dire le montant total des titres émis, après déduction des contre-passations 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).

Si le montant contre-passé 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

Les opérations de rattachement de charges font l'objet d'une fiche d'écriture n° 15 figurant en annexe du Tome I de la présente instruction.

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 (et dont l'ordonnateur a connaissance avant la fin de la journée complémentaire) 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 l'engagement, 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, 4286, 4386, 4486 ou 4686.

Règlement des dépenses au cours de l'exercice suivant (N+1)

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 mouvementé 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 comptable 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 contre-passation 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 réelle).

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 la 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 des emprunts et dettes donne lieu à l'émission d'un mandat récapitulatif imputé à l'article budgétaire 66112 " Intérêts-Rattachement des ICNE ".

Après s'être assuré de la disponibilité des crédits nécessaires et de l'exacte imputation comptable des opérations, le comptable enregistre le mandat dans sa comptabilité budgétaire et débite dans sa comptabilité générale le compte 66112 par le crédit du compte 1688 correspondant à la nature de la dette à laquelle se rattachent les ICNE. Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le rattachement des ICNE 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

La procédure est identique à celle qui a été exposée pour les autres charges.

Un mandat d'annulation est émis sur l'article budgétaire de dépense mouvementé à la clôture de l'exercice précédent. Au vu du mandat d'annulation imputé sur le compte 66112, appuyé d'une copie de l'état joint lors du rattachement et annoté des intérêts à échoir au cours de l'exercice, le comptable enregistre l'annulation dans sa comptabilité budgétaire et débite le compte 1688 par le crédit du compte 66112. Cette opération est une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le calcul du solde inscrit à l'article 66112 est utilement détaillé dans les documents budgétaires. Il fait apparaître le montant des ICNE contre-passés de l'exercice N par l'annulation du mandat en négatif et le montant des ICNE rattachés de l'exercice N+1 en positif.

En conséquence, l'article 66112 peut faire apparaître une prévision et une exécution négative, (si la commune voit décroître les intérêts dus au titre de la dette). Il s'agit de la seule hypothèse de prévision et d'exécution négative.

A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts s'impute à l'article 66111 " Intérêts réglés à l'échéance ".

1.1.4. Produits à recevoir

Les opérations de rattachement de charges font l'objet d'une fiche d'écriture n° 14 figurant en annexe du tome I de la présente instruction.

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 la classe 7 par le débit de l'un des comptes 4098, 4181, 4182, 4287, 4387, 4487 ou 4687.

Si, exceptionnellement le compte de classe 7 présentait un solde débiteur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un titre et de constater une dépense au compte 6718 " Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion " (opération réelle).

Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant (N+1)

En application de la procédure de contre-passation, 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 préalablement mouvementé 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 (ICNE) à recevoir

Rattachement à l'exercice (N)

La procédure est identique à celle qui a été exposée pour les autres produits.

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des ICNE à recevoir sur titres immobilisés donne lieu à l'émission d'un titre imputé à l'article budgétaire 7622 " Produits des autres immobilisations financières - rattachement des ICNE ". Lors de sa réception, le comptable enregistre le titre dans sa comptabilité budgétaire et crédite dans la comptabilité générale le compte 7622 par le débit du compte 2768 correspondant à la nature de la créance. Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le rattachement des ICNE 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.

Mise en recouvrement au cours de l'exercice N+1

A la réouverture des comptes, un titre d'annulation est émis sur l'article budgétaire de recette mouvementé à la clôture de l'exercice précédent. Au vu du titre d'annulation imputé sur le compte 7622, le comptable crédite le compte 2768 par le débit du compte 7622. Cette opération est une opération d'ordre semi-budgétaire.

Le calcul du montant inscrit à l'article 7622 est utilement détaillé dans les documents budgétaires. Il fait apparaître le montant des ICNE à percevoir contre-passés de l'exercice N par l'annulation du titre en négatif et le montant des ICNE à percevoir rattachés de l'exercice N+1 en positif.

En conséquence, l'article 7622 peut faire apparaître une prévision et une exécution négative si la commune voit décroître les intérêts qu'elle perçoit.

Seuls les comptes de produits destinés à enregistrer des opérations de rattachement des ICNE peuvent faire l'objet de prévisions et d'exécutions négatives.

A l'échéance, la totalité de la somme perçue au titre des intérêts arrivant à échéance lors de l'exercice N+1 s'impute à l'article 7621 " Produits des autres immobilisations financières - encaissés à l'échéance ".

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 (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 l'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 de la charge à répartir au titre de l'exercice (opération d'ordre budgétaire).

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.

Cette même opération se répètera annuellement jusqu'à l'amortissement complet de la charge.

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. LES AMORTISSEMENTS

2.1.1. La constatation de l'amortissement

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 ;
- 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 ouverture de crédits budgétaires.

Les dotations aux amortissements sont calculées par l'ordonnateur conformément aux dispositions figurant dans le tome 1, titre 1, chapitre 2, commentaires du compte 28.

Le titre de recettes est appuyé d'un état récapitulatif des immobilisations concernées indiquant :

- la valeur historique (ou la 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 nette comptable de l'immobilisation.

2.1.2. La reprise des subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables

Les subventions d'investissement (compte 131) et des fonds affectés à l'équipement (compte 133) sont reçus par la commune pour financer un bien ou une catégorie de biens amortissables. Leur reprise au compte de résultat permet d'atténuer la charge de la dotation aux amortissements de ces biens.

Cette reprise constitue une opération d'ordre budgétaire, se traduisant par :

- une dépense d'investissement, imputée au compte 139 ;
- une recette de fonctionnement, imputée au compte 777.

Le montant de la reprise est calculé par l'ordonnateur conformément aux dispositions figurant dans le tome 1, titre 1, chapitre 2, commentaires du compte 13.

2.1.3. La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des subventions d'équipement versées

Ce dispositif spécifique de neutralisation budgétaire de la charge d'amortissement des subventions d'équipement versées permet à la collectivité, après avoir inscrit les opérations relatives à l'amortissement des immobilisations et l'ensemble des autres dépenses et recettes du budget, de corriger un éventuel déséquilibre en utilisant la procédure de neutralisation décrite ci-après.

Ce choix peut être opéré chaque année par la collectivité, qui présente l'option retenue dans le budget.

La collectivité peut décider de ne pas neutraliser ou de neutraliser partiellement l'impact budgétaire de l'amortissement des subventions d'équipement versées.

Le montant de la neutralisation opérée n'est donc pas lié intrinsèquement au montant de ces amortissements (même si ceux-ci en constituent la limite maximale), mais dépend d'une part, des autres éléments du budget de l'exercice et d'autre part, de choix du moyen d'équilibre retenu librement par la collectivité. Le dispositif de neutralisation vise à garantir, lors du vote annuel du budget, le libre choix par la collectivité de son niveau d'épargne.

La procédure de neutralisation s'opère comme suit :

- constatation de l'amortissement des biens, quelle que soit leur nature, conformément au plan d'amortissement (dépense au compte 68, recette au compte 28) ;
- neutralisation (facultative) de l'amortissement des subventions d'équipement versées (dépense au compte 198 "Neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées", recette au compte 7768 "Neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées"). Cette neutralisation peut être totale, partielle ou nulle.

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 soit une opération d'ordre semi-budgétaire se traduisant au budget uniquement par une dépense de fonctionnement (la dotation), soit une opération d'ordre budgétaire comprenant au budget à la fois une dépense de fonctionnement (la dotation) et une recette d'investissement de même montant (la provision).

Dans tous les cas, les provisions doivent figurer au budget primitif (au titre de l'une ou des deux sections) et lorsque la provision concerne un risque nouveau, elle doit être inscrite dès la plus proche décision budgétaire suivant la connaissance du risque.

Elle doit également faire l'objet d'ajustements en fonction de l'évolution du risque. Enfin, la constitution de la provision peut être étalée sur plusieurs exercices budgétaires afin de ne pas faire supporter à un seul exercice la constitution (voir ci-après). Les principales décisions que doivent prendre les communes portent sur la nature des provisions à constituer, sur leur montant, sur leur éventuel étalement ainsi que sur l'emploi qui en est fait.

3.1. DIFFÉRENTS RÉGIMES DE PROVISIONS

L'article R. 2321-3 du CGCT prévoit qu'en principe, les provisions sont semi-budgétaires dans la mesure où elles ne donnent pas lieu à inscription de crédits en section d'investissement. Par dérogation, les provisions sont budgétaires lorsque l'assemblée délibérante décide d'inscrire les provisions en recettes de la section d'investissement.

3.1.1. Provisions semi-budgétaires de droit commun

Les provisions de droit commun constituent des opérations d'ordre semi-budgétaires regroupées au sein des opérations réelles. Elles sont retracées, en dépenses, au chapitre 68 " Dotations aux provisions " et, en recettes, au chapitre 78 " Reprises sur provision ".

L'ordonnateur émet un mandat au compte 68 pour constituer la dotation. Le comptable enregistre le mandat dans la comptabilité budgétaire et débite dans sa comptabilité générale le compte 68 par le crédit du compte de provision à terminaison 1 (15..1, 29..1, 39..1, 49..1 et 59..1.)

Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire. La terminaison 1 s'applique aux comptes retraçant des provisions semi-budgétaires.

La non-budgétisation de la recette permet une mise en réserve de la dotation. Elle reste disponible pour financer la charge induite par le risque lors de la reprise.

En conséquence, les comptes de provisions à terminaison 1 ne participent pas au calcul du besoin de financement de la section d'investissement. Ils sont uniquement movimentés par le comptable.

3.1.2. Provisions budgétaires sur option

Les provisions budgétaires constituent des opérations d'ordre budgétaires entre sections et sont retracées en dépenses et en recettes de la section de fonctionnement, au chapitre 042 " Opérations d'ordre de transfert entre sections " et, en dépense et en recette de la section d'investissement, au chapitre 040 " Opérations d'ordre de transfert entre sections ".

L'ordonnateur émet un mandat au chapitre 68 et un titre au chapitre 15, 29, 39, 49 ou 59. Le comptable enregistre le mandat et le titre dans la comptabilité budgétaire et débite dans sa comptabilité générale le compte 68 par le crédit du compte de provisions à terminaison 2 (15..2, 29..2, 39..2 (sauf 392), 49..2 ou 59..2.).

Il s'agit d'une opération d'ordre budgétaire. La terminaison 2 s'applique aux comptes retraçant des provisions budgétaires.

La budgétisation de la recette permet de dégager temporairement une recette pour financer les dépenses de la section d'investissement et apporte une solution alternative à l'emploi de la ressource emprunt pour financer les dépenses de la section d'investissement.

3.1.3. Choix du régime des provisions

Le régime des provisions semi-budgétaires est le régime de droit commun des provisions. Toutefois, le régime des provisions budgétaires peut être appliqué sur option. L'option est décidée par l'assemblée délibérante par une délibération spécifique. En conséquence, en cas d'absence de délibération, le régime des provisions semi-budgétaires s'applique.

Les modalités de changement ultérieur de régime de provisions sont fixées par l'article R. 2321-3 du CGCT. Le passage d'un régime à un autre est possible :

- en 2006 ;
- en cas de renouvellement de l'assemblée délibérante ;

- une fois par mandat de l'assemblée délibérante.

Pour le passage d'un régime de provisions budgétaires à un régime de provisions semi-budgétaires, la commune doit reprendre les provisions figurant aux comptes à terminaison 2 (15..2, 29..2, 39...2 (sauf 392), 49..2 ou 59..2) par une opération d'ordre budgétaire. Il convient de créditer les comptes 781, 786 et 787 par le débit des comptes 15..2, 29..2, 39...2 (sauf 392), 49..2 ou 59..2. Ensuite, la commune constate ces provisions par des opérations d'ordre semi-budgétaires. Les opérations sur les comptes à terminaison 1 (15..1, 29..1, 39..1, 49..1 ou 59..1) sont alors effectués uniquement par le comptable.

Pour le passage d'un régime de provisions semi-budgétaires à un régime de provisions budgétaires, la commune doit reprendre les provisions figurant aux comptes 15..1, 29..1, 39..1, 49..1 ou 59..1 par des opérations d'ordre semi-budgétaires. Le comptable crédite les comptes 781, 786 et 787 par le débit du compte 15..1, 29..1, 39..1, 49..1 ou 59..1. Seuls les comptes de produits apparaissent au budget primitif. Ensuite, la commune constate au budget primitif ces provisions par des opérations d'ordre budgétaires aux comptes 681, 686 ou 687 pour la dotation et aux comptes 15..2, 29..2, 39..2 (sauf 392), 49..2 ou 59..2 pour la provision.

3.1.4. Possibilité d'étalement de la constitution de la provision

La commune peut, par une délibération spécifique qui fixe les principes et les conditions de l'étalement de la provision, choisir d'étaler la constitution de la provision dans le temps. Elle doit toutefois être totalement constituée à la fin de l'exercice précédent celui de la réalisation du risque. Un état annexé au budget primitif et au compte administratif retrace les conditions de l'étalement de chaque provision (art.R. 2321-2 du CGCT).

3.2. RÉGIME DE PROVISIONS BASÉ SUR LES RISQUES RÉELS

Le champ d'application des provisions n'est pas limité. Il vise tous les risques réels et est applicable à toutes les communes. Le montant de la provision correspond au montant estimé par la commune de la charge qui peut résulter d'une situation, en fonction du risque financier encouru par cette dernière.

3.2.1. Provisions obligatoires

La commune doit provisionner en fonction du risque financier encouru estimé.

Pour l'application du 29° de l'article L.2321-2 du CGCT, une provision doit être constituée par délibération de l'assemblée délibérante dans les cas suivants (art.R.2321-2 du CGCT) :

- dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre la commune, une provision est constituée à hauteur du montant estimé par la commune de la charge qui pourrait en résulter en fonction du risque financier encouru ;
- dès l'ouverture d'une procédure collective prévue au livre VI du code de commerce, une provision est constituée pour les garanties d'emprunts, les prêts et créances, les avances de trésorerie et les participations en capital accordés par la commune à l'organisme faisant l'objet de la procédure collective. Cette provision est constituée à hauteur du risque d'irrecouvrabilité ou de dépréciation de la créance ou de la participation, estimé par la commune. La provision pour participation prend également en compte le risque de comblement de passif de l'organisme. Pour les garanties d'emprunts, la provision est constituée à hauteur du montant que représenterait la mise en jeu de la garantie sur le budget de la commune en fonction du risque financier encouru ;
- lorsque le recouvrement des restes à recouvrer sur compte de tiers est compromis malgré les diligences faites par le comptable public, une provision est constituée à hauteur du risque d'irrecouvrabilité estimé par la commune à partir des éléments d'information communiqués par le comptable public.

3.2.2. Provisions facultatives

En dehors des trois cas visés au § 3.2.1, une provision peut être constituée dès l'apparition d'un risque avéré.

3.2.3. Suivi des provisions constituées

Un état annexé au budget primitif et au compte administratif permet de suivre l'état de chaque provision constituée. Il décrit le montant, le suivi et l'emploi de chaque provision.

4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX 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 et de terrains nus " 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 de terrains aménagés 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 ils participent à l'équilibre de la section d'investissement.

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 semi-budgétaires. 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.

4.1. STOCKS DESTINÉS À 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 et de terrains nus " 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 et de terrains nus " font l'objet d'un mandat ou d'un titre.

4.2. STOCKS DESTINÉS À LA VENTE

L'ensemble des opérations, y compris celles affectant les comptes de classe 3, sont budgétaires.

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° 21 du Tome I).

CHAPITRE 5

LA DÉTERMINATION DES RÉSULTATS

A la clôture de l'exercice, le vote du compte administratif et du compte de gestion constitue l'arrêté des comptes de la collectivité.

Cet arrêté permet de dégager :

- le résultat proprement dit (section de fonctionnement) ;
- le solde d'exécution de la section d'investissement ;
- les restes à réaliser des deux sections.

Le solde d'exécution de la section d'investissement, corrigé des restes à réaliser, fait ressortir ;

un besoin de financement (dépenses supérieures aux recettes) ;

- ou un excédent de financement (recettes supérieures aux dépenses).

L'assemblée devra décider de l'emploi du résultat excédentaire selon les règles exposées ci-après.

1. LE RÉSULTAT (SECTION DE FONCTIONNEMENT)

Le résultat est constitué par le cumul :

- du résultat de l'exercice (cumul des titres émis moins cumul des mandats émis) ;
- du résultat reporté

Les prévisions étant équilibrées en dépenses et en recettes, le résultat d'exécution est influencé par :

- les écarts éventuels liés au taux d'exécution des prévisions (exécution inférieure aux prévisions en dépenses, exécution supérieure ou inférieure aux prévisions en recettes) ;
- la non exécution pendant l'exercice du " virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement " prévu au budget.

En effet, 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 autres opérations d'ordre ;
- d'autre part, d'un complément appelé " virement à la section d'investissement ".

Toutefois, si les dotations aux amortissements ainsi que les autres opérations d'ordre font l'objet d'une exécution budgétaire, le virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement 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, sous la forme d'une affectation (Cf. § 3.).

2. LES RESTES À 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.

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.

3. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

Le résultat excédentaire de la section de fonctionnement dégagé au titre de l'exercice clos, cumulé avec le résultat antérieur reporté, est affecté en totalité dès la plus proche décision budgétaire suivant le vote du compte administratif, et en tout état de cause, avant la clôture de l'exercice suivant (article L.2311-5 alinéa 1 du CGCT).

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 CGCT 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).

Toutefois, lorsque le compte administratif ne fait pas ressortir de besoin de financement en section d'investissement, le résultat de la section de fonctionnement constaté au compte administratif est repris à cette section sauf si le conseil en décide autrement (article L. 2311-5 alinéa 2 du CGCT).

En d'autres termes, la collectivité n'est tenue de se réunir pour affecter son résultat excédentaire que si le compte administratif de l'exercice clos fait apparaître un besoin de financement.

Trois cas de figure peuvent donc se rencontrer.

3.1. LE RÉSULTAT CUMULÉ EST DÉFICITAIRE

Dans ce cas, par définition, il n'y a pas d'affectation. Le résultat est seulement reporté, au budget, sur la ligne codifiée 002 " Résultat de fonctionnement reporté ".

3.2. LE RÉSULTAT CUMULÉ EST EXCÉDENTAIRE

3.2.1. En cas de besoin de financement : affectation obligatoire à la couverture du besoin de financement

En application des dispositions des articles L.2311-5 et R.2311-12 du CGCT, l'assemblée délibérante est tenue d'affecter le résultat à la couverture du besoin de financement (compte 1068).

Pour le surplus, elle décide de son affectation entre :

- le maintien en section de fonctionnement (opération d'ordre non budgétaire compte 110) ;
- une dotation complémentaire en réserve en section d'investissement (compte 1068).

L'affectation en section d'investissement s'effectue au vu de la délibération de l'assemblée par une opération semi-budgétaire.

La recette résultant de l'affectation est reprise au budget au compte 1068 ; elle permet notamment de couvrir le besoin de financement de la section d'investissement (solde d'exécution et restes à réaliser).

Budgétairement, ces opérations se matérialisent par, :

- le report du solde d'exécution sur la ligne codifiée 001 de la section d'investissement (en dépense) ;
- l'inscription de crédit budgétaire à l'article 1068 pour le montant de l'affectation ;
- et le cas échéant, le report d'une partie du résultat en section de fonctionnement (recette) à la ligne codifiée 002 pour la différence entre le montant du résultat cumulé qui était à affecter et le montant affecté à l'investissement.

3.2.2. À défaut de besoin de financement : report automatique en section de fonctionnement sauf volonté contraire de l'assemblée délibérante

L'assemblée délibérante n'a pas alors à se réunir dès la plus proche décision budgétaire suivant le vote du compte administratif pour affecter le résultat.

Toutefois, elle peut en décider autrement.

Dans le premier cas, le report se matérialise budgétairement par :

- le report du résultat en recette de la section de fonctionnement sur la ligne codifiée 002
- le report du solde d'exécution en recette de la section d'investissement sur la ligne codifiée 001

Dans le second cas, il s'agit d'une affectation du résultat qui se traduit budgétairement comme indiqué au 3.2.1.

Comptablement, l'ensemble de ces opérations fait l'objet d'une fiche d'écriture n° 40 au tome 1 de la présente instruction (cf. également le commentaire des comptes 1068, 11 et 12 du même tome).

3.3. 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		

1^{er} 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 ».

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1 * :

	DÉPENSES		RECETTES	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté	1 000	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 (puisqu'il a été totalement affecté).

2^{ème} 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.

Deux options s'offrent à l'assemblée délibérante.

1^{ère} option

Le conseil municipal doit affecter le résultat en réserves à hauteur du besoin de financement de la section d'investissement. Il décide de l'affecter en totalité en réserves au compte 1068 « excédents de fonctionnement capitalisés » par une délibération.

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1 :

	DÉPENSES		RECETTES	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté	1 000	1068 Excédents de fonctionnement capitalisés	1 200
	Dépenses nouvelles	200		
FONCTIONNEMENT				

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) a servi à financer de nouvelles dépenses d'investissement.

2^{ème} option

Le conseil municipal doit affecter le résultat en réserves à hauteur du besoin de financement de la section d'investissement. Il décide d'affecter le surplus à la section de fonctionnement. Le résultat reporté excédentaire de la section de fonctionnement est ajouté automatiquement aux recettes de fonctionnement du budget.

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1 :

	DÉPENSES	RECETTES
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	1068 Excédents de fonctionnement capitalisés 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.

3^{ème} 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 de la section d'investissement reporté 1 000	1068 Excédents de fonctionnement capitalisés 700 Recettes nouvelles* 300
FONCTIONNEMENT		

* ou réduction des dépenses d'investissement.

4^{ème} cas

Au compte administratif de l'exercice N, le résultat de fonctionnement est un déficit de 100.

Aucune affectation n'est 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 CGCT.

	DÉPENSES		RECETTES	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté	1 000	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.

4. LES CAS PARTICULIERS DE REPRISE D'UN EXCÉDENT D'INVESTISSEMENT EN SECTION DE FONCTIONNEMENT

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.

Pourtant, force est de constater que certaines collectivités conservent durablement des excédents d'investissement alors même qu'elles peuvent rencontrer des difficultés pour équilibrer leur section de fonctionnement.

Dès lors, si la règle d'interdiction de reprise d'excédents d'investissement en section de fonctionnement demeure un gage d'une gestion saine qu'il convient de conserver, certains assouplissements lui ont été apportés.

En effet, certains excédents d'investissement peuvent résulter d'un " sur-prélèvement " de la section de fonctionnement vers la section d'investissement : erreur de prélèvement, capitalisation lors d'un exercice pour financer des travaux abandonnés ultérieurement, constitution d'un excédent d'investissement " de précaution " se révélant sans objet, excédent ancien sans emploi, mécanisme spécifique du placement d'une recette de fonctionnement qui conduit à l'immobiliser.

Lorsque la section d'investissement du budget présente un excédent après reprise des résultats, le conseil municipal peut reprendre les crédits correspondant à cet excédent en recette de fonctionnement dans les cas et conditions définis à l'article D. 2311-14 du CGCT :

- le produit de la cession d'une immobilisation reçue au titre d'un don ou d'un legs (si le légataire ou le donataire ne l'a pas expressément affecté à l'investissement) ;
- le produit de la vente d'un placement budgétaire, pour la part issue à l'origine de la section de fonctionnement ;
- un excédent de la section d'investissement, qui a pour origine une dotation complémentaire en réserve constituée dans les conditions fixées par le 2° de l'article R. 2311-12, constaté au compte administratif au titre de deux exercices consécutifs.

Dans tous les cas, la reprise fait l'objet d'une délibération motivée de l'assemblée délibérante. Elle précise son origine et les conditions de son évaluation.

5. LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS

Conformément à l'article L. 2311-5 du CGCT, 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 § 3 du chapitre 4 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 CGCT et la date limite de vote des taux prévue 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 (art.R. 2311-13 du CGCT).

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, 021 " 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.

CHAPITRE 6

REGULARISATION DES ECRITURES ERRONNEES SUR EXERCICES ANTERIEURS

Une erreur enregistrée sur un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une telle erreur est donc sans effet sur le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur est décelée. L'erreur correspond à une omission ou à une inexactitude d'une écriture comptable enregistrée dans les comptes de la collectivité portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résulte de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables au cours de l'exercice comptable qui aurait dû traduire cette information.

Elle est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle est décelée. Ainsi, les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette seront ajustés de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

Les écritures de régularisation donnent lieu à des opérations d'ordre non budgétaires, équilibrées en débit et en crédit, impactant uniquement les comptes de la classe 1 et 2 de la section d'investissement. Par conséquent, pour ces corrections, il n'y a pas lieu d'émettre une annulation ou une réduction de titres sur exercices antérieurs (compte 673 "Titres annulés" [sur exercices antérieurs]) ou une annulation ou réduction de mandats sur exercices antérieurs (compte 773 "Mandats annulés" [sur exercices antérieurs]).

TITRE 4

LA TENUE DES COMPTABILITÉS

L'élaboration du budget, le suivi de son exécution et l'obligation d'en rendre compte tant à l'assemblée qu'au juge financier nécessitent un suivi précis des opérations.

En outre, le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable implique que chacun d'eux doit tenir une comptabilité lui permettant de décrire et de contrôler les différentes phases des opérations relevant de sa responsabilité.

Pour les dépenses, ces phases sont :

- 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 l'article 9 du décret du 7 novembre 2012, les trois premières phases relèvent de l'ordonnateur, la quatrième et dernière du comptable.

Pour les recettes, il existe trois phases :

- la liquidation, qui a pour objet de déterminer le montant de la dette des redevables ;
- l'émission du titre de recettes, par lequel l'ordonnateur donne l'ordre de recouvrer la recette ;
- le recouvrement.

De la même façon que pour les dépenses, les deux premières phases incombent à l'ordonnateur, la troisième au comptable.

Seront étudiées successivement la comptabilité de l'ordonnateur, puis celle du comptable.

Le dernier chapitre du présent titre aura pour objet de préciser, d'une part, les conditions de suivi des immobilisations et, d'autre part, d'organiser la transmission des informations entre l'ordonnateur et le comptable.

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, dite comptabilité administrative.

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.

En outre, en application de l'article L. 2342-2 du CGCT, le maire tient la comptabilité de l'engagement des dépenses.

Conformément à la chronologie des opérations chez l'ordonnateur, sont présentés successivement :

- la comptabilité des dépenses engagées ;
- la comptabilisation des émissions de titres et de mandats ;
- la comptabilité des recettes grevées d'affectation spéciale ;
- la confection des états spéciaux de fin d'exercice ;
- l'établissement, le vote et le contrôle du compte administratif.

2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

2.1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

L'article 30 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 dispose en effet que « L'engagement est l'acte juridique par lequel une personne morale mentionnée à l'article 1er crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle il résultera une dépense. L'engagement respecte l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire. ».

Pour les communes, conformément à l'article L.2342-2 du CGCT, c'est le maire qui est chargé de la comptabilité des dépenses engagées.

La comptabilité administrative doit permettre de déterminer les crédits disponibles en investissement comme en fonctionnement par différence entre :

- d'une part, le total des ouvertures de crédits ;
- 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 § 2.3.2.8 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. LES NOTIONS RELATIVES À L'ENGAGEMENT

2.2.1. Engagements juridique et 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 30 du décret du 7 novembre 2012 (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.

2.2.2. Engagements ponctuel et provisionnel

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.

2.2.3. Engagement anticipé

Le maire peut décider d'opérer des engagements comptables relatifs à une dépense dont la réalisation est certaine ou quasi certaine, mais pour laquelle la commune n'a encore contracté aucun engagement juridique.

Ces engagements ne constituent qu'une simple réservation de crédit.

Si l'engagement juridique intervient en cours d'exercice, il s'inscrit dans la limite de l'engagement comptable, avec les ajustements éventuellement nécessaires.

Si aucun engagement juridique n'est intervenu avant la clôture de l'exercice, ou s'il est intervenu pour un montant inférieur, le montant des engagements comptables non suivis d'engagements juridiques ne fait l'objet d'aucun report sur l'exercice suivant.

2.2.4. Cas particuliers d'engagement : engagement pluriannuel

La procédure des AP/CP et AE/CP prévue à l'article L. 2311-3 du CGCT a pour objet de n'inscrire au budget que les seuls crédits qui concernent l'exercice.

L'ouverture d'une autorisation de programme ou d'engagement s'effectue par délibération du conseil municipal fixant le montant estimatif de la dépense. Ce montant peut être révisé à tout moment selon les mêmes formes.

L'autorisation de programme ou d'engagement représente le montant maximum des crédits pouvant être engagés au titre des dépenses considérées.

Pour le mandatement de ces dépenses, la consommation des crédits se réfère en revanche aux crédits de paiement ouverts pour l'exercice.

En effet, l'équilibre du budget s'apprécie par rapport aux seuls crédits de paiement.

Si le budget n'est pas voté avant le 1er janvier de l'exercice, l'exécutif peut liquider et mandater les dépenses inscrites dans une autorisation de programme ou d'engagement votée lors des exercices antérieurs dans la limite d'un montant de crédits de paiement prévus au titre de l'exercice par la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme ou d'engagement concernée (article L. 1612-1 du CGCT).

Les crédits correspondants sont inscrits au budget lors de son adoption.

2.3. TENUE DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

La comptabilité des dépenses engagées concerne l'ensemble des communes et l'ensemble des dépenses d'investissement et de fonctionnement.

2.3.1. 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 dans un budget voté par nature et par chapitre, 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 ". S'il a voté par fonction et par chapitre, l'engagement est constaté à l'article 920 " services généraux " et la disponibilité des crédits s'apprécie au chapitre 920.

2.3.2. Déroulement des opérations d'engagement

2.3.2.1. Inscription des crédits d'engagement

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.

Les ouvertures de crédits figurent en tête du chapitre, avec la mention du document dont elles ressortent : budget primitif, budget supplémentaire ou décisions modificatives, ou autorisation de programme ou d'engagement. Elles constituent la base initiale du suivi.

Entre le 1^{er} janvier et le vote du budget primitif, le suivi des crédits s'effectue dans les conditions prévues à l'article L.1612-1 du CGCT :

- en section de fonctionnement, sur la base du budget de l'exercice précédent ;
- en section d'investissement, dans 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 et les dépenses de fonctionnement incluses dans une autorisation d'engagement, l'engagement s'effectue dans les limites des crédits de paiement prévues au titre de l'exercice par la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme ou l'autorisation d'engagement ;
- 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 CGCT, 2^{ème} alinéa).

Pour 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, y compris celles déjà liquidées et mandatées, sont inscrites au budget primitif (article L. 1612-1 du CGCT).

2.3.2.2. Engagement

Dès que la décision est prise de procéder à une dépense, et/ou de formaliser par un bon de commande, un marché ou tout autre acte de la collectivité, le montant prévisionnel 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 la codification donnée par la collectivité.

2.3.2.3. Constatation du service fait (dépenses de fonctionnement)

La constatation du service fait dans la comptabilité des engagements permet de suivre l'exécution matérielle de la dépense. En outre, pour les dépenses de la section de fonctionnement, elle permet d'établir en fin d'exercice l'état des restes à réaliser.

Il convient de relever à cet effet la date de livraison des fournitures commandées, ou de réalisation des prestations demandées.

2.3.2.4. 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 crédits budgétaires de l'année.

L'inscription du mandatement dans la comptabilité d'engagement fait référence au 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.

2.3.2.5. 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.

2.3.2.6. 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.

2.3.2.7. 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 (cf. Titre 3, Chapitre 4 §1.1. du présent Tome).

Ces mandats sont constatés dans la comptabilité d'engagement.

2.3.2.8. Établissement 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 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 revêtu de son accusé de réception 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.

2.3.2.9. 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 CGCT, les autorités chargées du contrôle budgétaire peuvent demander la production d'états des dépenses engagées en cours d'exercice.

2.3.3. 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				33 000	MONTANT DES MANDATEMENTS					
				BP date : 15/03 BS n° 1 DM n° 1										
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 Chauffé		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 (Cf § 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 (sur l'exercice ou sur autorisation de programme) s'apprécie au regard de l'exercice budgétaire (ou avant le vote du budget dans les conditions prévues par l'article L. 1612-1 du CGCT).

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.

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 D. 2342-11 du CGCT).

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 SERVICES 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 3 500 habitants et plus 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'AFFECTATION 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 spéciale ;

- 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 stationnement, 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 codifiés 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 lecture des documents budgétaires, dans la mesure où le conseil municipal a voté une opération ¹ particulière correspondant aux dépenses effectuées pour l'emploi de la recette. Ainsi, lorsque le conseil municipal a individualisé une opération " Construction du parking de la rue X... ", en reportant en recette la participation pour non réalisation d'aire de stationnement, la fiche d'opération tient lieu de compte d'emploi de ces deux recettes affectées.

Dans le cas contraire, il convient de servir l'état des recettes grevées d'affectation spéciale ² 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 l'union européenne ou les fonds structurels. Ces subventions qui, s'imputent au compte spécifique 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 L. 2333-53 du CGCT), de la redevance ski de fond (article L. 2333-82 du CGCT), de la taxe de séjour (article L. 2333-27 du CGCT).

Parmi les dotations de l'État, 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 :

¹ Cf. Titre 1, chapitre 3 "les autorisations budgétaires" du présent Tome.

² État des recettes grevées d'une affectation spéciale joint en annexe des documents budgétaires (article R 2313-3 I 8° du CGCT).

- dans les communes de moins de 3 500 habitants, dans un tableau destiné au report des recettes et des dépenses correspondantes ;
- dans les communes de 3 500 habitants et plus, 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 10 000 habitants et plus 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.

RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION 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	Article R. 2334-12 du code général des collectivités territoriales	<p>« Les sommes allouées en application des articles R. 2334-10 et R. 2334-11 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) Études et mise en œuvre 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> <p>« f) Travaux commandés par les exigences de la sécurité routière. »</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 et la gestion des espaces naturels à des fins touristiques (éventuellement reversement à l'organisme gestionnaire du parc national ou du parc naturel régional).</p>
Dotation globale 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'État.

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 leurs 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 à 57 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	<p>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.</p> <p>Financement des opérations visant à améliorer l’intermodalité transports en commun – vélo.</p>
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. L 2333-1 du code général des collectivités territoriales	<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. État 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 le montant des dépenses de fonctionnement se rapportant à l'exécution de travaux d'investissement (cf. Tome 1 commentaire du compte 72).

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'État à l'appui du compte administratif pour justifier la demande d'attribution du fonds de compensation pour la TVA.

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 d'ordre 042 (article 72) lorsque le budget est voté par nature ou, au chapitre 934 lorsque le budget est voté par fonction et en dépenses au chapitre 040 (comptes d'immobilisations concernés) lorsque le budget est voté par nature ou au chapitre 914 lorsque le budget est voté par fonction.

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 du titre 3 de présent Tome " Opérations de fin d'exercice ", intitulé " Le rattachement des charges et des produits ".

6.1.2.1. État des charges rattachées

Le recensement des charges à rattacher s'effectue à partir de la comptabilité des dépenses engagées (cf. § 2 du chapitre 1 du présent titre).

Doivent faire l'objet d'un rattachement les charges, c'est-à-dire les dépenses de fonctionnement, engagées 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 contre-passation comptabilisées au début de l'exercice N+1.

Les charges rattachées sont individualisées dans les crédits employés du compte administratif.

6.1.2.2. État des produits rattachés

La justification du rattachement des produits constitue un élément de la sincérité des comptes, soumis au contrôle du représentant de l'État.

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 D.2342-11 du CGCT, constitue un élément de la sincérité des comptes, soumis au contrôle du représentant de l'État.

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 retraçant les méthodes utilisées pour les amortissements ;
- l'état des provisions constituées ;
- l'état des répartitions des charges ;
- l'état de l'équilibre des opérations financières ;
- l'état des dépenses et des recettes des services assujettis à la TVA ;
- l'état des charges transférées ;
- l'état retraçant le détail des opérations pour compte de tiers ;
- l'état de variations du patrimoine ;
- l'état des engagements donnés : contrats de crédit-bail, contrats de partenariat public-privé, autres engagements donnés ;
- l'état des engagements reçus : subventions en annuités, autres subventions reçues ;
- l'état des autorisations de programme et des autorisations d'engagement et des crédits de paiement afférents ;
- l'état des recettes grevées d'affectation spéciale ;
- l'état du personnel ;
- l'état retraçant les actions de formation des élus ;
- les états listant les organismes de regroupement auxquels la commune adhère, les établissements publics créés, les services individualisés dans un budget annexe et les services assujettis à la TVA et non érigés en budget annexe ;
- la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ;
- l'état des dépenses engagées non mandatées.

6.2.2. Pour certaines communes selon leur population

La production de certains états annexes n'est obligatoire que pour les communes de 3 500 habitants et plus. Il s'agit de l'état des emprunts garantis par la commune, de la liste des organismes dans lesquels la commune a pris un engagement financier et de la présentation croisée nature-fonction.

L'état retraçant les dépenses et les recettes des services d'eau et d'assainissement est obligatoirement produit par les communes de moins de 500 habitants qui ont décidé, en application de l'article L. 2221-11 du CGCT, de les retracer dans le budget principal, et non en budget annexe.

Par ailleurs, l'état de la répartition de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est obligatoirement produit par les communes de 10 000 habitants et plus ayant institué la TEOM.

7. ÉTABLISSEMENT 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 :

- 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 3, chapitre 4 § 1.1. " Rattachement des charges et produits ". 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'État 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. § 2.3.2.8. 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 après éventuelles modifications au cours de l'exercice ;
- la fixation définitive des sommes à recouvrer d'après les titres justificatifs ;
- les crédits ou portions de recettes à annuler.

En dépenses

- la nature des dépenses du budget ;
- les évaluations des dépenses figurant au budget après éventuelles modifications au cours de l'exercice ;
- es ouvertures de crédits ;
 - les crédits ou portions de crédits à annuler, faute d'emploi dans les délais prescrits (article D. 2342-11 du CGCT).

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 30 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, 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 restes à réaliser en dépenses et en recettes de chaque section
- une présentation de l'exécution du budget au niveau des chapitres de chaque section, pour l'exercice et en cumulé.

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.

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 3 500 habitants et plus, ainsi que celles de moins de 3 500 habitants ayant opté pour une présentation croisée de leur budget.

Pour les communes de 3 500 habitants et plus *votant par nature*, chacun des articles budgétaires est croisé avec la codification à un chiffre ouverte dans la nomenclature fonctionnelle.

Pour les communes de 10 000 habitants et plus 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 CGCT, 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 (cf. § 2 de la présente partie " comptabilité des dépenses engagées " et cf. également § 2.3.2.8 " Établissement de l'état des restes à réaliser ").

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, aux 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 D. 2342-11 du CGCT.

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 restes à réaliser en fonctionnement correspondent :

- 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 D. 2342-11 du CGCT.

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.

Il n'y a pas de restes à réaliser au titre des opérations d'ordre en dépenses comme en recettes.

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 rattachement soit en l'absence de service fait au 31 décembre de l'exercice, soit parce que l'incidence de ces charges sur le résultat n'est pas significative ;
- 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 1^{er} 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 D. 2342-3 du CGCT). 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 1^{er} juin (article L. 1612-12 du CGCT).

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 CGCT).

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 CGCT).

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 CGCT).

Le maire joint à ce compte les développements et explications nécessaires pour éclairer le conseil municipal, ainsi que le représentant de l'État chargé du contrôle de légalité et du contrôle budgétaire, afin de permettre d'apprécier ses actes administratifs pendant l'exercice écoulé (article D.2342-3 du CGCT).

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 L. 2121-14 du CGCT).

Le compte administratif est déposé à la mairie (article L. 2341-1 du CGCT) 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 CGCT).

Le compte administratif est présenté chaque année par le maire au conseil municipal (article L. 2121-31 du CGCT).

Le compte administratif a donc un caractère obligatoire. S'il n'est pas voté avant le 30 juin, et transmis au représentant de l'État 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 CGCT 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 CGCT 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 CGCT, le législateur ne donne pas au représentant de l'État 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 CGCT). 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'État. Conformément à l'article L. 2121-31 du CGCT, 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'État 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 saisie de la chambre régionale des comptes au titre de l'article L.1612-14 du CGCT 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'État 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'État 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'État, 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'État exerce en outre un contrôle de la sincérité du compte administratif (article L. 1612-14 du CGCT)

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'État, 1997, commune de Garges-les-Gonesses). Le représentant de l'État, 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 D. 2342-11 du CGCT).

La constatation de l'insincérité du compte administratif peut conduire le représentant de l'État à saisir la chambre régionale des comptes dans les conditions fixées par l'article L.1612-14 du CGCT 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 1^{er} 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 CGCT, 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 18 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les comptables publics sont seuls chargés :

- De la tenue de la comptabilité générale ;
- Sous réserve des compétences de l'ordonnateur, de la tenue de la comptabilité budgétaire ;
- De la comptabilisation des valeurs inactives ;
- De la prise en charge des ordres de recouvrer et de payer qui leur sont remis par les ordonnateurs ;
- Du recouvrement des ordres de recouvrer et des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou tout autre titre exécutoire ;
- De l'encaissement des droits au comptant et des recettes liées à l'exécution des ordres de recouvrer ;
- Du paiement des dépenses, soit sur ordre émanant des ordonnateurs, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative ;
- De la suite à donner aux oppositions à paiement et autres significations ;
- De la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ;
- Du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- De la conservation des pièces justificatives des opérations transmises par les ordonnateurs et des documents de comptabilité.

Le comptable de la commune 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 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 précité avant de prendre en charge les titres et les mandats émis par le maire.

Comme tout comptable principal, le comptable de la commune 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 DE RÉALISATION 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 et 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 journallement 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/51172) ;
- 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, 133, 1391 et 1393 relatifs aux subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables ;
- compte 15, " Provisions pour risques et charges " ;
- 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, 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 d'investissement rattachées aux actifs amortissables*

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 4816 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 affectées 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 disponibilités ¹, des comptes de tiers ², 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 et 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.

¹ Indiquer le numéro du dernier mandat payé.

² Indiquer le numéro du dernier mandat et du dernier titre pris en charge.

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.

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 4781, ce compte est 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 des articles 19 et 20 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012, 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 à l'article L.1617-3 du CGCT. 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'État, sont encaissées avant l'émission du titre correspondant.

4.2.1.1. Encaissement 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 mandatements

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 fonctionnel initialement mouvementé (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. Admission en non-valeur

Les admissions en non-valeur se traduisent par un débit du compte 6541 " Créances admises en non-valeur " 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 - Amiable ", 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 fonctionnel initialement mouvementé (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. Dette atteinte 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 " si le mandat concerne une dépense de fonctionnement et au compte d'investissement initialement débité s'il concerne une dépense d'investissement.

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 différentes natures 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.

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.

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 110 ;
- pour les charges nettes sur cessions de valeurs immobilisées de placement qui donnent lieu à émission d'un mandat au compte 667 et à un crédit au compte 506.

La liste des opérations d'ordre budgétaires et d'ordre semi-budgétaires figure en annexe 4 du présent Tome.

6.2.2. Opérations d'ordre semi-budgétaires

Certaines des opérations d'ordre de fin d'exercice sont semi-budgétaires. Elles se traduisent par une recette et un débit ou par une dépense et un crédit. Ainsi en est-il, notamment :

- pour les provisions, qui donnent lieu à l'émission d'un mandat au compte 68 et à un crédit au compte 15, 29, 39, 49 ou 59 à terminaison 1 si provisions semi-budgétaires ;
- pour les reprises sur provisions, qui donnent lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 78 et à un débit au compte 15, 29, 39, 49 ou 59 à terminaison 1 si provisions semi-budgétaires ;
- 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 110 ;
- pour les charges et nettes sur cessions de valeurs mobilières 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 semi-budgétaires figure en annexe n° 5 du présent Tome.

6.2.3. 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.
- de l'affectation, apport, mise à disposition, mise en concession ou affermage de réforme.

La liste des opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe n° 3 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 1^{er} 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 CGCT, 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.

Pour réduire les délais de présentation du compte de gestion à l'assemblée délibérante, l'ordonnateur porte sur les derniers bordereaux de titres et de mandats, une mention certifiant la conformité de leurs montants avec sa comptabilité administrative. Ainsi, le comptable peut-il adresser son compte de gestion au comptable supérieur avant que ce document ne soit visé par l'ordonnateur.

Le décret n° 2003-187 du 5 mars 2003 relatif à la production des comptes de gestion des comptables des collectivités locales impose par ailleurs qu' " après avoir été soumis au vote des organes délibérants, les comptes de gestion sont mis en état d'examen et produits par le comptable à la chambre régionale ou territoriale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel ils se rapportent ".

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.

7.2.1.1. État 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 022 ou 023 (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 022 et 023 ou 938 et 939 correspondent respectivement aux dépenses imprévues et au virement à la section d'investissement.

- La ligne 024 dans le cas d'un vote par nature et 95 dans le cas d'un vote par fonction

Les lignes 024 et 954 ont pour objet de prévoir au budget le produit des cessions d'immobilisations en recette de la section d'investissement.

L'exécution est en réalité constatée aux articles 192, 675, 775, 676 et 776 et au compte d'immobilisation où figurait l'immobilisation, pour lesquels des crédits de recettes et de dépenses sont automatiquement ouverts au fur et à mesure de l'émission des titres de recettes.

En conséquences, les chapitres regroupant les articles précités enregistrent, au titre des cessions, à la fois des prévisions et des exécutions à due concurrence.

En revanche, les lignes 024 et 95, qui ne comportent pas d'exécution, font apparaître le montant prévu au budget diminué de l'exécution opérée sur les articles précités.

Lorsque les cessions s'avèrent en exécution supérieures aux prévisions figurant au budget, les lignes 024 et 954 font apparaître une prévision négative à hauteur de la différence.

7.2.1.2. État 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. États 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.

7.2.2. 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° 03-030-M0 du 9 mai 2003.

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, outre les pièces d'entrée et de sortie de fonction ainsi que les pièces établissant la qualité des signataires, sont les suivantes :

- expédition du budget primitif accompagné de ses annexes, le budget supplémentaire, les décisions modificatives ;
- le compte administratif accompagné de ses annexes ;
- la délibération d'affectation du résultat de l'exercice N - 1 ;
- la liasse des bordereaux de mandats de paiement ;
- la liasse des bordereaux d'annulation ou de réduction de mandats ;
- la liasse des bordereaux de titres de recettes ;
- la liasse des bordereaux d'annulation ou de réduction de titres ;
- la balance au 30 juin de l'exercice N + 1 ;
- les états des restes à recouvrer sur exercice courant au 30 juin N + 1 et sur antérieurs au 31 décembre N ;
- les états des restes à payer sur exercice courant au 30 juin N + 1 et sur antérieurs au 31 décembre N ;
- les états de développement des comptes de tiers et des comptes financiers ;

- l'état de l'actif ou l'état des flux d'immobilisations visés par l'ordonnateur et produits selon les conditions prévues au § 7.3.2.3. " État de l'actif - État des flux d'immobilisations " ci-après ;
- la balance des stocks ;
- les comptes d'emploi des tickets P612 et valeurs P612 bis, les procès-verbaux de vérification ou récolement P510, les procès-verbaux d'incinération des tickets ;
- l'état de développement des autres comptes de valeurs.

7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales

7.3.2.1. États 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.

Lorsqu'un état des restes à recouvrer fait apparaître une différence en moins ou lorsqu'un état des restes à payer fait apparaître une différence en plus, le montant de cette différence est porté selon le cas au crédit du compte de restes à recouvrer ou au crédit du compte de restes à payer, par le débit du compte 429 " Déficit et débits des comptes et régisseurs ".

☞ 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 1^{er} 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 1^{er} 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 débit, par référence à l'état des restes à recouvrer produit à l'appui de la gestion précédente, et en solde, par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

Les restes à payer sont justifiés en crédit par référence à l'état des restes à payer produit à l'appui de la gestion précédente, en débit par les mandats soldés dans la gestion et en solde par un état des restes nominatifs arrêté à la clôture de l'exercice.

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. États 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 pas lieu de produire des états " NÉANT ".

7.3.2.3. État 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.

État 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 et l'état des flux d'immobilisations sont signés par le comptable et visés par l'ordonnateur.

État 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.

7.3.2.4. Fiches des opérations d'ordre non budgétaires ou semi-budgétaires

Les opérations d'ordre constatées par le comptable sont décrites sur des fiches qui rappellent l'objet et le montant de chaque opération et portent référence aux opérations initiales et, le cas échéant, aux justifications produites.

Les mouvements affectant les divers comptes sont récapitulés sur un état dressé dans l'ordre croissant des comptes. Cet état et les fiches de détail sont visés par l'ordonnateur et joints aux pièces générales du compte de gestion.

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.

Le résultat de l'exercice qui vient de s'achever, calculé extra-comptablement, est repris en balance d'entrée au compte 12.

CHAPITRE 3

L'INVENTAIRE

L'objet du présent paragraphe est de préciser, d'une part, les conditions de suivi des immobilisations à l'inventaire du centre de gestion et, d'autre part, d'organiser la transmission des informations entre l'ordonnateur et le comptable.

1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF

1.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

La responsabilité du suivi des immobilisations incombe, de manière conjointe, à l'ordonnateur et au comptable.

L'ordonnateur est chargé plus spécifiquement du recensement des biens et de leur identification : il tient l'inventaire physique, registre justifiant la réalité physique des biens et l'inventaire comptable, volet financier des biens inventoriés.

Le comptable est responsable de leur enregistrement et de leur suivi à l'actif du bilan : à ce titre, il tient l'état de l'actif ainsi que le fichier des immobilisations, documents comptables justifiant les soldes des comptes apparaissant à la balance générale des comptes et au bilan.

L'inventaire comptable et l'état de l'actif ont des finalités différentes mais doivent, en toute logique, correspondre.

Cette correspondance repose largement sur la qualité des échanges d'informations entre l'ordonnateur et le comptable, sur la base de l'attribution par l'ordonnateur d'un numéro d'inventaire aux actifs immobilisés.

Les dispositions ci-après concernent tant les immobilisations dont le centre de gestion est propriétaire que celles dont elle est affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition.

1.2. DÉFINITION DU DOMAINE DE RECENSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations concernées par le recensement selon les modalités décrites ci-après sont celles enregistrées en classe 2, qu'il s'agisse d'immobilisations incorporelles (subdivisions du compte 20), d'immobilisations corporelles (subdivisions des comptes 21, 22, 23 et 24) ou d'immobilisations financières (subdivisions des comptes 26 et 27).

Seuls les comptes par nature suivants ne font l'objet d'aucun suivi à l'état de l'actif :

- compte 229 « Droits de l'affectant »,
- compte 249 « Droits du remettant »
- compte 269 « Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés »,
- compte 2768 « Intérêts courus »,
- compte 279 « Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés ».

1.3. L'IMPORTANCE DE L'ATTRIBUTION D'UN NUMÉRO D'INVENTAIRE

L'attribution d'un numéro d'inventaire participe pleinement à améliorer la connaissance du patrimoine du centre de gestion et sa gestion (coût analytique).

Attribué lors de l'entrée de l'immobilisation à l'actif de la collectivité, le numéro d'inventaire va permettre de suivre tous les événements relatifs à la vie d'une immobilisation :

- *entrée dans le patrimoine du centre de gestion* : acquisition à titre onéreux, à titre gratuit, par voie d'échange ; bénéfice d'une affectation ou d'une mise à disposition, travaux en régie...
- *pendant la durée d'inscription du bien au bilan* : adjonctions, amortissements et le cas échéant provisions affectation / mise à disposition auprès d'un tiers, mise en concession...
- *sortie du bien du patrimoine du centre de gestion* : cession à titre onéreux ou gratuit, réforme, échange, retour du bien à son propriétaire...

Lorsque ces événements s'enregistrent par opérations budgétaires, les titres et les mandats nécessaires à l'enregistrement de ces opérations doivent *systématiquement* faire référence au numéro d'inventaire : il en va ainsi des opérations d'acquisition, de cessions, d'échanges, de travaux en régies, de travaux d'adjonction, des amortissements et le cas échéant des provisions.

Il en va de même pour les opérations précitées passées par opérations d'ordre non budgétaires. Ces dernières n'entrant cependant pas dans le champ du protocole INDIGO INVENTAIRE, la mise à jour de l'état de l'actif est effectuée par le comptable au vu des informations transmises par l'ordonnateur à l'appui d'un document spécifique (certificat administratif, délibération, procès-verbal de mise à disposition ...). Les modalités de transmission de l'information relative au passage de ces opérations sont décrites au chapitre 5 du titre 3 du présent Tome.

2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE

2.1. LA DÉFINITION ET LES CARACTÉRISTIQUES DU NUMÉRO D'INVENTAIRE

Le numéro d'inventaire est un identifiant numérique ou alphanumérique permettant d'individualiser une immobilisation ou un groupe d'immobilisations.

Ce numéro d'inventaire est librement attribué par l'ordonnateur, dans la limite des 25 caractères prévus à cet effet dans la zone « NumInvent » du protocole INDIGO INVENTAIRE.

Un numéro d'inventaire attribué ne peut en aucun cas faire l'objet d'une seconde attribution pour une autre immobilisation ; deux numéros d'inventaire identiques ne peuvent donc apparaître tant à l'inventaire de l'ordonnateur qu'à l'état de l'actif du comptable.

Le numéro d'inventaire ne doit pas obligatoirement faire référence au numéro de comptes par nature de l'immobilisation. À titre d'exemple, il n'est pas obligatoire de débiter le numéro d'inventaire par les subdivisions comptables des immobilisations incorporelles (compte 20).

2.2. LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE

Ainsi, chacune des immobilisations (ou le cas échéant catégories d'immobilisation) incorporelles, corporelles ou financières, dont la collectivité est propriétaire, affectataire ou bénéficiaire au titre d'une mise à disposition, doit être consignée sous un numéro d'inventaire librement déterminé par l'ordonnateur.

Le numéro d'inventaire attribué lors de l'entrée dans le patrimoine du centre de gestion est rappelé à chaque mouvement patrimonial affectant cette immobilisation, permettant ainsi de suivre l'évolution historique de l'immobilisation.

Par mesure de simplification, dans le cadre de l'attribution de ces numéros d'inventaire, il convient notamment de distinguer :

- les biens individualisables,
- les biens acquis par lot,
- les frais d'études, de recherche et de développement, et les frais d'insertion,
- les subventions d'équipement versées,
- les travaux en cours,
- les travaux en régie,
- les adjonctions,
- les immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition.

2.2.1. Les biens individualisables

Chaque bien individualisable (bâtiment, installation, agencement et aménagement, véhicule, certains mobiliers et matériels) est affecté d'un numéro d'inventaire spécifique.

Les immobilisations incorporelles (brevets, licences...) et les immobilisations financières (titre de participation, titre immobilisé, prêt...) sont également affectées d'un numéro d'inventaire spécifique.

2.2.2. Les biens acquis par lot

Un lot peut être 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 ou plusieurs commandes (y compris faisant l'objet de plusieurs factures) sur un même exercice.

Pour ce type de biens, un numéro d'inventaire unique peut être attribué par lot.

Si un lot comprend des biens de valeur unitaire différente, la sortie de ces biens de l'inventaire et du fichier des immobilisations s'effectue selon la méthode dite du « premier entré, premier sorti » ou selon la méthode dite du coût moyen pondéré.

Une décision de l'ordonnateur, adressée au comptable, doit mentionner l'option choisie.

Par souci de cohérence, l'ordonnateur ne peut, dans le cas d'une cession partielle de lot, procéder à un changement ultérieur de méthode de calcul, une fois celle-ci adoptée.

Exemple : soit un lot de 100 chaises d'un montant total de 5 000 euros (50 d'un montant unitaire de 60 euros et 50 d'un montant unitaire de 40 euros). Ces 100 chaises sont consignées sous un même numéro d'inventaire.

Une cession partielle de 40 chaises est opérée ultérieurement.

Le calcul du montant de la sortie de ces immobilisations peut s'opérer selon les modalités suivantes :

- Méthode du « premier entré - premier sorti » :

$40 \times 60 = 2400$ euros ou $40 \times 40 = 1600$ euros selon que l'on considère que les premières immobilisations entrées dans le patrimoine sont les chaises d'une valeur unitaire de 60 euros ou les chaises d'une valeur unitaire de 40 euros.

- Méthode du coût moyen pondéré :

le coût moyen pondéré de chaque élément du lot est de 50 euros (5.000 euros/100 chaises). Le montant de la cession partielle des 40 chaises est de 2.000 euros.

☞ *Les fonds documentaires ou les « primo équipements »*

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.

Constituent des « primo-équipements » des biens de même nature et ayant une même imputation comptable, faisant l'objet d'une acquisition dans le cadre d'un équipement initial ou d'un complément d'équipement dans le cadre d'une extension de l'activité, significatif par la quantité.

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'amortissements sous réserve que les dépenses relatives à leur renouvellement soient imputées à la section de fonctionnement du budget.*

☞ *Les biens de faible valeur*

L'assemblée délibérante peut décider de fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de peu de valeur, ou dont la consommation est très rapide, s'amortissent sur un seul exercice (voir Tome I, titre 2, chapitre 2, commentaires du compte 28).

Ces biens peuvent être affectés d'un même numéro d'inventaire lorsqu'ils sont de même nature et acquis au cours d'un même exercice

Par mesure de simplification et sur décision de l'autorité délibérante, ces biens peuvent être sortis de l'actif (et de l'inventaire comptable de l'ordonnateur) dès qu'ils ont été totalement amortis, c'est-à-dire, le 31 décembre de l'année qui suit celle de leur acquisition.

Dans ce cas, ces biens ne constituent plus des immobilisations. Par conséquent, le produit de cession d'un tel bien est enregistré en section de fonctionnement en autres produits exceptionnels sur opérations de gestion.

2.2.3. Les frais d'études, de recherche et de développement et les frais d'insertion

☞ *Les frais d'études et les frais d'insertion*

Les frais d'études effectués en vue de la réalisation d'investissements sont imputés au compte 2031 « Frais d'études » soit lors du règlement au prestataire, soit lors de la constatation des « travaux en régie » si l'étude a été menée par les moyens propres de la collectivité.

Dans les deux cas de figure, les frais d'études font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire.

Lorsque les frais d'études enregistrés au compte 2031 sont transférés par opération d'ordre budgétaire à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux, il convient d'attribuer le *même numéro d'inventaire* à l'immobilisation en cours que celui attribué à l'origine aux frais d'études correspondants.

Si les études ne sont pas suivies de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans (compte 28031 « Amortissement des frais d'études »). Le numéro d'inventaire est rappelé lors de la constatation de l'amortissement.

Les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse engagés par le centre de gestion dans le cadre des marchés publics pour des opérations d'investissement, imputés au compte 2033 « Frais d'insertion », suivent le même traitement.

☞ *Les frais de recherche et de développement*

On entend par « frais de recherche et de développement », les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par les *moyens propres* de la collectivité pour son *propre* compte. En sont par conséquent exclus les frais réalisés pour le compte de tiers, frais normalement inscrits aux comptes de charges ou d'opérations sous mandat.

S'ils sont transférés à l'actif (cf. Tome 1, titre 2, chapitre 2, commentaires du compte 2032), les frais de recherche et de développement font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire selon les modalités décrites précédemment.

Quelle que soit la suite réservée au projet, les frais de recherche et de développement doivent être amortis. Le numéro d'inventaire est rappelé lors de la constatation de l'amortissement.

2.2.4. Les travaux en cours

Le centre de gestion 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 tout ou partie des attributions de cette maîtrise d'ouvrage.

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 ».

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 versées sur commandes d'immobilisations incorporelles » ou 238 « Avances versées sur immobilisations corporelles » où ils subsistent, tant que l'utilisation de ces avances 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.

Comme pour toute immobilisation, ces avances et acomptes font l'objet d'une attribution de numéro d'inventaire.

Au vu des pièces justifiant l'exécution des travaux, les comptes 238 ou 237 sont soldés et les montants virés par opération d'ordre budgétaire aux comptes d'immobilisations en cours (comptes 231 ou 232). Ces immobilisations en cours peuvent alors être attributaires *du même* numéro d'inventaire que celui *originellement* attribué aux avances imputées aux comptes 237 et 238.

Enfin, après l'achèvement des travaux, en vue de faciliter leur intégration définitive dans le patrimoine du centre de gestion aux subdivisions des comptes 20 et 21, l'ordonnateur doit reprendre le *même* numéro d'inventaire que celui préalablement attribué à ces travaux en cours (comptes 231 et 232), et ce uniquement si l'intégration s'effectue *en une seule fois et à la même subdivision du compte par nature*.

En effet, si la collectivité sait à l'avance que les travaux en cours (subdivisions du compte 23) seront intégrés *progressivement* ou *par tranche* au compte définitif d'immobilisation (subdivisions des comptes 20 et 21), l'ordonnateur doit d'attribuer un numéro d'inventaire *différent* pour chaque partie de travaux en cours devant faire ultérieurement l'objet d'une intégration *progressive* ou d'une intégration *par tranche*.

2.2.5. La production immobilisée

Les immobilisations créées par les services du centre de gestion 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... à l'exclusion des frais financiers et des frais d'administration générale).

La production d'immobilisation donne lieu à une opération d'ordre budgétaire : un titre destiné à neutraliser les charges constatées durant l'exercice à la section de fonctionnement et, en contrepartie, un mandat en section d'investissement destiné à intégrer l'immobilisation au bilan.

À cette occasion, il convient d'attribuer un numéro d'inventaire à chacune des immobilisations produites par le centre de gestion.

2.2.6. Les subventions d'équipement versées

Les subventions d'équipement versées constituent des immobilisations incorporelles imputées aux subdivisions du compte 204 « Subventions d'équipement versées » et sont amorties sur une durée de 5 15 ou 30 ans selon qu'elles financent des biens mobiliers, des bâtiments ou installations ou des projets d'infrastructures d'intérêt national (Cf. commentaires du compte 28, Tome 1).

Comme toute immobilisation, la subvention doit se voir attribuer un numéro d'inventaire, rappelé lors de la constatation de son amortissement.

Toutefois, s'agissant d'une immobilisation à caractère particulier (notamment du fait de l'absence de lien avec les notions de dépréciation, de cessions), il est possible d'attribuer un numéro unique d'inventaire par exercice, par subdivision du compte 204 et par durée identique d'amortissement.

2.2.7. Les adjonctions

Le bien principal et l'adjonction sont attributaires d'un numéro d'inventaire différent quand les plans d'amortissements sont distincts.

Afin de pouvoir conserver l'information relative au lien entre l'adjonction et le bien principal, il peut être conseillé soit d'utiliser une codification particulière au sein même du numéro d'inventaire (en intégrant des données alphanumériques telles que, par exemple, les mentions HC pour toutes les immobilisations relatives à l'hôtel de la collectivité), soit de compléter le numéro d'inventaire attribué au bien principal par des suffixes permettant d'identifier les adjonctions.

2.2.8. Les immobilisations affectées, concédées, ou affermées ou mises à disposition

Pour faciliter leur suivi à l'inventaire, il est conseillé que le numéro d'inventaire attribué à une immobilisation affectée, mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence, affermée ou concédée soit *celui initialement attribué* à l'immobilisation concernée.

Cette solution est toutefois envisageable seulement si l'immobilisation en question est *intégralement* affectée, concédée, affermée ou mise à disposition.

En effet, si l'immobilisation ne l'est que *partiellement*, cette partie de l'immobilisation doit être attributaire d'un *numéro d'inventaire différent*.

Il est préconisé :

- d'attribuer à l'immobilisation affectée, mise à disposition, en affermage ou en concession, un nouveau numéro d'inventaire ayant une même racine que le numéro d'inventaire d'origine (exemple d'une immobilisation affectée avec un numéro d'inventaire 025689A pour une immobilisation dont le numéro d'inventaire d'origine est le 025689),
- de préciser au comptable, au titre des informations diverses relatives à l'immobilisation concernée, le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) afin de pouvoir situer l'immobilisation au sein du patrimoine de la collectivité (cf. Titre 3, Chapitre 5 du présent tome),
- de conserver libre de toute attribution ultérieure le numéro d'inventaire d'origine (exemple du numéro 025689) pour le réattribuer à l'immobilisation lors du retour d'affectation chez l'affectant.

3. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES

3.1. PRÉSENTATION GÉNÉRALE

L'ordonnateur doit obligatoirement transmettre au comptable l'ensemble des informations patrimoniales relatives aux mouvements enregistrés sur les immobilisations en utilisant, le cas échéant, le protocole INDIGO-INVENTAIRE.

Toutefois, pour les opérations patrimoniales correspondant à des opérations d'ordre non budgétaires (cas des opérations de mises à la réforme, d'apports en nature, de mise à disposition, en concession ou affermage), les informations sont transmises par l'ordonnateur au comptable au moyen de documents papiers spécifiques (certificat administratif, délibération, procès-verbal de mise à disposition....) (Cf. Titre 3, Chapitre 5 du présent tome).

Par ailleurs, pour les provisions sur le compte 29 constituant des opérations d'ordre semi-budgétaires, la transmission des informations au comptable sera assurée au moyen de fiches spécifiques comportant le numéro d'inventaire, le numéro de compte nature et le montant de la provision.

3.2. LES MODALITÉS PRATIQUES

Les informations relatives aux entrées et aux sorties de biens du patrimoine (cession, destruction, réforme, affectation, mise à disposition...) doivent être régulièrement transmises par l'ordonnateur au comptable selon une périodicité telle qu'elle permette, d'une part, de procéder aux ajustements budgétaires et comptables nécessaires, et d'autre part, de s'assurer de la concordance des données en matière de patrimoine de la collectivité.

Il est conseillé de prévoir des échanges infra-annuels d'informations patrimoniales.

Cette transmission peut intervenir au fur et à mesure des acquisitions et des cessions d'immobilisations, c'est-à-dire *simultanément au mandatement*, afin de lisser la charge de travail relative à l'ajustement de l'inventaire et de l'état de l'actif. Dans ce cas, l'ordonnateur a la possibilité d'indiquer le numéro d'inventaire sur le corps du mandat (ou du titre de recettes en cas de cession).

Toutefois, afin que le comptable puisse opérer l'ensemble des contrôles qui lui incombent et assurer la correspondance entre les opérations budgétaires et les informations patrimoniales, il est conseillé que la transmission de l'information patrimoniale intervienne une fois le mandat ou le titre de recettes pris en charge par le comptable.