

# **Instruction budgétaire et comptable M52 Tome 2**

*VERSION EN VIGUEUR AU 1<sup>ER</sup> JANVIER 2019*

# SOMMAIRE

<b>SOMMAIRE.....</b>	<b>2</b>
<b>TITRE 1 LE BUDGET.....</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE 1 GÉNÉRALITÉS.....</b>	<b>14</b>
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 d'engagement et les crédits de paiement.....	15
1.3.2. Les autorisations d'engagement et les crédits de paiement.....	15
2. L'UNITÉ BUDGÉTAIRE.....	16
2.1. Le budget principal peut être assorti de budgets annexes.....	16
2.2. Le budget du département est composé de différents documents.....	18
3. L'UNIVERSALITÉ BUDGÉTAIRE.....	18
<b>CHAPITRE 2 ÉLABORATION, VOTE ET CONTRÔLE DU BUDGET.....</b>	<b>19</b>
1. LE DÉBAT D'ORIENTATION BUDGÉTAIRE.....	19
2. ÉLABORATION DU BUDGET.....	19
3. PRÉSENTATION ET VOTE DU BUDGET.....	20
3.1. Présentation et modalités de vote.....	20
3.2. Transmission et publication.....	20
4. LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE.....	21
3.3. Procédure en cas d'absence de vote du budget.....	21
3.4. Procédure en cas d'absence d'équilibre réel.....	22
3.4.1. L'appréciation de l'équilibre réel.....	22
3.4.2. La constatation du déséquilibre.....	22
3.5. Procédure en cas d'absence d'inscription d'une dépense obligatoire.....	24
4. LE CONTRÔLE DE LÉGALITÉ.....	24
<b>CHAPITRE 3 LES AUTORISATIONS BUDGÉTAIRES.....</b>	<b>25</b>
1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR NATURE.....	25
1.1. Les chapitres et articles.....	26
1.1.1. La définition du chapitre.....	26
1.1.2. La définition de l'article.....	26
1.2. Les chapitres de dépenses « programme » de la section d'investissement.....	26
1.2.1. Présentation de la notion de programme.....	26
1.2.2. La définition budgétaire du programme.....	27
1.2.3. Exemple.....	27

1.3. Les chapitres globalisés.....	28
1.3.1. Pour la section d'investissement.....	28
1.3.1.1. Les chapitres de dépenses et de recettes 010 « RMI » et 018 « RSA ».....	28
1.3.1.2. Les chapitres globalisés d'ordre.....	28
1.3.2. Pour la section de fonctionnement.....	29
1.4. Les chapitres budgétaires particuliers.....	30
1.4.1. Le chapitre 204 « subventions d'équipement versées ».....	30
1.4.2. Les opérations pour le compte de tiers.....	30
1.4.3. Les chapitres codifiés 02.....	31
1.5. Les lignes budgétaires codifiées 00.....	32
<b>2. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR FONCTION.....</b>	<b>32</b>
2.1. Les opérations ventilables.....	32
2.1.1. La définition du chapitre.....	32
2.1.1.1. Section d'investissement.....	32
2.1.1.2. Section de fonctionnement.....	33
2.1.2. La définition de l'article.....	33
2.1.2.1. Section d'investissement.....	33
2.1.2.2. Section de fonctionnement.....	33
2.2. La définition du programme.....	34
2.3. Les opérations non ventilables.....	34
2.3.1. La définition du chapitre.....	34
2.3.1.1. Section d'investissement.....	34
2.3.1.2. Section de fonctionnement.....	35
2.3.2. La définition de l'article.....	37
2.4. Les chapitres budgétaires particuliers.....	37
2.4.1. Les opérations pour le compte de tiers.....	37
2.4.2. Les chapitres de prévisions sans réalisations.....	37
2.5. Les lignes budgétaires codifiées 00.....	38
<b>CHAPITRE 4 CONTENU ET PRÉSENTATION.....</b>	<b>39</b>
<b>1. LE BUDGET PRIMITIF.....</b>	<b>39</b>
1.1. Les dépenses et les recettes.....	39
1.1.1. La section d'investissement.....	39
1.1.1.1. Équipement.....	39
1.1.1.2. Opérations financières.....	40
1.1.1.3. Opérations pour compte de tiers.....	40
1.1.2. La section de fonctionnement.....	40
1.1.3. Les transferts entre les deux sections.....	40
1.2. La présentation des documents budgétaires.....	42
1.2.1. La première partie du budget : informations générales.....	43
1.2.1.1. Les informations statistiques.....	43
1.2.1.2. Les informations fiscales.....	43
1.2.1.3. Les informations financières.....	43
1.2.2. La deuxième partie du budget : présentation générale.....	44
1.2.2.1. Vue d'ensemble de la totalité du budget.....	44
1.2.2.2. Récapitulation par groupes fonctionnels (vote par fonction).....	45
1.2.2.3. L'équilibre financier du budget.....	45

1.2.2.4. La balance générale du budget.....	46
1.2.3. La troisième partie du budget : le vote du budget.....	46
1.2.3.1. Les budgets votés par fonction.....	46
1.2.3.2. Les budgets votés par nature.....	47
1.2.4. La quatrième partie du budget : les annexes.....	49
2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES.....	51
3. LE BUDGET SUPPLÉMENTAIRE.....	51
<b>TITRE 2 LES PROTOCOLES INFORMATIQUES.....</b>	<b>52</b>
1. LA NOTION D'INTERFACE.....	53
2. LES PROTOCOLES INDIGO ET OCRE.....	54
2.1. Le protocole « INDIGO ».....	54
2.2. Le protocole « OCRE ».....	54
<b>TITRE 3 L'EXÉCUTION BUDGÉTAIRE.....</b>	<b>56</b>
<b>PRINCIPES GÉNÉRAUX.....</b>	<b>57</b>
1. BUDGET VOTÉ PAR NATURE.....	57
2. BUDGET VOTÉ PAR FONCTION.....	57
3. EXEMPLES.....	57
3.1. Exemple n° 1.....	58
3.2. Exemple n° 2.....	58
3.3. Exemple n° 3.....	58
3.4. Exemple N° 4.....	58
3.5. Exemple n° 5.....	59
3.6. Exemple n° 6.....	59
3.7. Exemple n° 7.....	59
3.8. Tableau récapitulatif des exemples présentés.....	59
<b>CHAPITRE 1 L'EXÉCUTION DES RECETTES.....</b>	<b>61</b>
1. PRINCIPES.....	61
2. TITRES DE RECETTES.....	62
2.1. Délais d'émission et de recouvrement des titres de recettes.....	62
2.1.1. Prescription d'assiette.....	62
2.1.2. Prescription relative au recouvrement.....	62
2.2. Contenu des titres de recettes exécutoires.....	62
2.3. Présentation formelle des titres de recettes.....	63
2.3.1. Titres individuels.....	63
2.3.2. Titres collectifs.....	64
3. TRANSMISSION DES TITRES DE RECETTES AU COMPTABLE.....	64
3.1. Dispositions générales.....	64
3.2. Émission d'office par le représentant de l'État.....	65
3.3. Dispositions applicables aux procédures informatisées.....	65

4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES.....	66
4.1. Recettes perçues par le comptable.....	66
4.2. Recettes perçues par les régisseurs.....	66
5. RECTIFICATIONS, RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES.....	67
5.1. Rectifications en cas de décompte insuffisant.....	67
5.2. Réductions ou annulations de recettes.....	67
5.2.1. Principe.....	67
5.2.2. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	67
5.2.3. Réductions ou annulations concernant un exercice clos.....	68
5.3. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote par nature).....	68
6. PRISE EN CHARGE ET RECOUVREMENT DES PRODUITS.....	68
6.1. Prise en charge des titres de recettes.....	68
6.1.1. Prise en charge des titres émis préalablement à leur recouvrement.....	68
6.1.2. Prise en charge des titres émis postérieurement à l'encaissement des créances qu'ils constatent.....	69
6.2. Recouvrement des titres de recettes.....	69
6.3. Créances irrécouvrables.....	69
6.3.1. Lors de leur admission en non-valeur par l'assemblée délibérante.....	70
6.3.2. Lors du jugement des comptes.....	70
<b>CHAPITRE 2 L'EXÉCUTION DES DÉPENSES.....</b>	<b>72</b>
1. PRINCIPES.....	72
2. MANDATS DE PAIEMENT.....	72
2.1. Règles de prescription et de déchéance.....	72
2.2. Forme et contenu.....	73
2.3. Présentation formelle des mandats et modalités pratiques d'émission.....	73
2.3.1. Désignation du créancier.....	74
2.3.2. Somme brute et somme nette à payer.....	74
2.3.3. Dates.....	75
2.3.4. Références du mandatement, objet de la dépense.....	75
2.3.5. Pièces justificatives de la dépense.....	75
2.3.6. Imputation.....	76
2.4. Procédures facultatives de mandatements collectifs.....	76
2.5. Modalités de rectification des erreurs matérielles de calcul sur les pièces justificatives produites par les créanciers.....	77
2.6. Perte, destruction ou vol de documents justifiant la dépense.....	77
3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE.....	77
3.1. Dispositions générales.....	77
3.2. Mandatement d'office.....	78
3.3. Dispositions relatives aux procédures informatisées.....	78
4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT.....	78
4.1. Dépenses payées sans mandatement préalable.....	78
4.2. Règlements effectués par les régisseurs d'avances.....	79
5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES.....	79
5.1. Principes.....	79
5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours.....	79

5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos.....	80
5.1.3. Le cas particulier de la contre-passation.....	80
5.2. Codification fonctionnelle erronée (en cas de vote par nature).....	80
<b>6. MISE EN PAIEMENT DES MANDATS.....</b>	<b>80</b>
6.1. Généralités.....	80
6.2. Sanctions des contrôles effectués par le comptable.....	81
6.2.1. Visa de la dépense pour valoir mise en paiement.....	81
6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées.....	81
6.2.2.1. Suspension de paiement.....	81
6.2.2.2. Suspension du paiement pour insuffisance de trésorerie.....	81
6.2.2.3. Réquisition de l'ordonnateur.....	81
<b>7. RÈGLEMENT DES DÉPENSES.....</b>	<b>82</b>
7.1. Principes.....	82
7.2. Modalités des règlements par virement.....	82
7.3. Règlement par chèque sur le Trésor.....	82
<b>CHAPITRE 3 DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES.....</b>	<b>84</b>
<b>1. IMMOBILISATIONS NON FINANCIÈRES.....</b>	<b>84</b>
1.1. Dispositions générales.....	84
1.1.1. Immobilisations corporelles.....	84
1.1.1.1. Biens immeubles.....	84
1.1.1.2. Biens meubles.....	86
1.1.2. Immobilisations incorporelles.....	86
1.2. Différents modes d'acquisition des immobilisations non financières.....	87
1.2.1. Acquisitions à titre onéreux.....	87
1.2.1.1. Acquisition des immobilisations achevées.....	87
1.2.1.2. Acquisition d'immobilisations en cours.....	88
1.2.1.3. Modalités particulières d'acquisition.....	88
1.2.2. Acquisitions à titre gratuit.....	90
1.2.2.1. Biens reçus à titre de dotation ou d'apport.....	91
1.2.2.2. Subventions reçues en nature.....	91
1.3. Différents modes de sortie des immobilisations non financières.....	91
1.3.1. Cessions à titre onéreux.....	92
1.3.2. Cessions à titre gratuit ou à prix inférieur à leur valeur vénale.....	94
1.3.3. Dotations ou apports.....	94
1.3.4. Immobilisations sinistrées.....	95
1.3.5. Immobilisations réformées.....	96
1.3.6. Le cas des immobilisations de faible valeur ou à consommation rapide.....	96
1.4. Différents modes d'utilisation des immobilisations par des tiers.....	96
1.4.1. Location.....	96
1.4.2. Location-vente.....	97
1.4.2.1. La première phase débute à la délivrance des biens, qui ne s'accompagne pas d'un transfert de propriété.....	97
1.4.2.2. La seconde phase de l'exécution du contrat correspond à la vente, qui concrétise le transfert de propriété.....	97
1.4.2.3. Remarques.....	98
1.4.3. Mise à disposition.....	99

1.4.4. Affectation.....	102
1.4.4.1. Analyse comparée.....	102
1.4.4.2. Droits et obligations de l'affectataire.....	103
1.4.4.3. Dispositions budgétaires et comptables.....	103
1.4.5. Mise en concession.....	104
1.4.6. Construction sur sol d'autrui.....	104
1.5. Cas particuliers.....	105
1.5.1. Première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières.....	105
1.5.2. Biens historiques et culturels.....	106
1.5.3. Contrats concourant à la réalisation d'un service public.....	108
<b>2. IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES : LES PRISES DE PARTICIPATION.....</b>	<b>108</b>
<b>3. OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT RÉALISÉES POUR LE COMPTE DE TIERS.....</b>	<b>109</b>
<b>CHAPITRE 4 OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE.....</b>	<b>110</b>
<b>1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET PRODUITS.....</b>	<b>110</b>
1.1. Rattachement des charges et produits.....	110
1.1.1. Principes.....	110
1.1.2. Dispositif budgétaire et comptable.....	111
1.1.2.1. Le rattachement des charges à l'exercice.....	111
1.1.2.2. La contre-passation au cours de l'exercice suivant.....	111
1.1.3. Charges à payer.....	112
1.1.3.1. Charges à payer (autres que les intérêts courus non échus).....	112
1.1.3.2. Intérêts courus non échus à payer.....	112
1.1.4. Produits à recevoir.....	113
1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus).....	113
1.1.4.2. Intérêts courus non échus (I.C.N.E.) à recevoir.....	114
1.2. Charges et produits constatés d'avance.....	114
1.2.1. Charges constatées d'avance.....	114
1.2.2. Produits constatés d'avance.....	115
1.3. Répartition de certaines charges sur plusieurs exercices.....	115
<b>2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS.....</b>	<b>115</b>
2.1. Les amortissements.....	115
2.1.1. La constatation de l'amortissement.....	115
2.1.2. La reprise des subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables.....	116
2.1.3. La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires et des subventions d'équipements versées.....	116
<b>3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS.....</b>	<b>118</b>
3.1. Différents types de provisions.....	118
3.1.1. Provisions pour garanties d'emprunts.....	118
3.1.2. Provisions pour litiges et contentieux.....	118
3.1.3. Provisions pour dépréciation des comptes de redevables.....	118
3.1.4. Provisions pour grosses réparations.....	118
3.2. Montant de la provision.....	119
3.3. Reprise de la provision.....	119
<b>4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS.....</b>	<b>119</b>

4.1. Stocks destinés à la consommation.....	119
4.2. Stocks destinés à la vente.....	119
<b>CHAPITRE 5 LA DÉTERMINATION ET L’AFFECTATION DU RÉSULTAT.....</b>	<b>120</b>
1. LE RÉSULTAT (SECTION DE FONCTIONNEMENT).....	120
2. LE SOLDE D’EXÉCUTION (SECTION D’INVESTISSEMENT).....	120
3. LES RESTES À RÉALISER.....	121
4. L’AFFECTATION DU RÉSULTAT.....	122
5. EXEMPLES.....	123
6. LE CAS PARTICULIER DE LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS.....	125
<b>CHAPITRE 6 RÉGULARISATION DES ÉCRITURES ERRONÉES SUR EXERCICES ANTÉRIEURS.....</b>	<b>127</b>
<b>TITRE 4 LA TENUE DES COMPTABILITÉS.....</b>	<b>128</b>
<b>CHAPITRE 1 LA COMPTABILITÉ DE L’ORDONNATEUR.....</b>	<b>130</b>
1. PRINCIPES.....	130
2. COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES.....	130
2.1. Présentation générale.....	130
2.2. Les notions relatives à l’engagement.....	131
2.2.1. Engagement juridique et comptable.....	131
2.2.2. Engagements ponctuels et provisionnels.....	131
2.2.3. Engagement anticipé.....	131
2.2.4. Engagement spécifique et engagement global.....	131
2.2.5. Les cas particuliers.....	132
2.2.5.1. Les engagements et mandatements dans le cadre des AP/CP et AE/CP.....	132
2.2.5.2. Les engagements relatifs aux subventions versées.....	132
2.2.5.3. Les engagements relatifs aux dépenses d’aide sociale.....	133
2.3. Tenue de la comptabilité des dépenses engagées.....	133
2.3.1. Niveau de constatation et de suivi de l’engagement.....	133
2.3.2. Déroulement des opérations d’engagement.....	133
2.3.2.1. Inscription des crédits d’engagement.....	133
2.3.2.2. Engagement.....	134
2.3.2.3. Constatation du service fait.....	134
2.3.2.4. Mandatements.....	134
2.3.2.5. Arrêt des inscriptions.....	135
2.3.2.6. Rattachement des charges.....	135
2.3.2.7. Établissement de l’état des restes à réaliser.....	135
2.3.2.8. Production de l’état des dépenses engagées non mandatées en cours d’exercice.....	135
2.3.3. Exemples.....	135
3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES .....	135

3.1. Comptabilisation des mandats.....	135
3.2. Comptabilisation des titres de recettes.....	136
4. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D’AFFECTATION SPÉCIALE.....	136
5. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D’EXERCICE.....	137
5.1. État des travaux d’investissement effectués en régie (production immobilisée).....	137
5.2. États des produits rattachés et des charges rattachés.....	138
5.2.1. État des charges rattachées.....	138
5.2.2. État des produits rattachés.....	138
6. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE ADMINISTRATIF.....	138
6.1. Présentation matérielle.....	138
6.1.1. Le corps du compte administratif permet d’apprécier les réalisations de l’exercice par rapport aux prévisions.....	139
6.1.1.1. Budget voté par nature.....	139
6.1.1.2. Budget voté par fonction.....	139
6.1.2. La présentation croisée nature-fonction.....	139
6.1.3. Les états annexes et les informations générales.....	140
6.2. Les restes à réaliser.....	140
6.2.1. En section d’investissement.....	141
6.2.2. En section de fonctionnement.....	141
7. LE VOTE DU COMPTE ADMINISTRATIF.....	141
7.1. La production et le vote du compte de gestion.....	141
7.2. Le vote du compte administratif.....	141
7.3. L’absence de vote du compte administratif.....	142
7.4. Le rejet du compte administratif.....	142
7.5. Le compte administratif : équilibre et sincérité.....	142
7.5.1. Le contrôle de l’équilibre du compte administratif.....	142
7.5.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif.....	143
<b>CHAPITRE 2 LA COMPTABILITÉ DU PAYEUR DÉPARTEMENTAL.....</b>	<b>144</b>
1. PRINCIPES GÉNÉRAUX.....	144
2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE.....	144
2.1. L’état de consommation des crédits.....	145
2.2. L’état des réalisations des dépenses et des recettes.....	145
2.3. Les fiches budgétaires.....	146
2.4. Transmission à l’ordonnateur des documents relatifs à l’exécution budgétaire.....	146
3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DU DÉPARTEMENT.....	146
3.1. Principes.....	146
3.2. Organisation de la comptabilité.....	147
3.2.1. Dispositions générales relatives aux supports comptables.....	147
3.2.2. Description des supports comptables dans la comptabilité départementale.....	147
3.2.2.1. Registres comptables de première écriture.....	147
3.2.2.2. Le grand livre.....	148
3.2.2.3. Livres auxiliaires divers.....	148
3.2.2.4. Balance des comptes.....	151
3.2.2.5. Situations périodiques.....	151

4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS.....	152
4.1. Opérations budgétaires.....	152
4.1.1. Prise en charge des titres de recettes.....	152
4.1.1.1. Titres en plusieurs années.....	152
4.1.1.2. Titres annuels.....	152
4.1.2. Prise en charge des mandats.....	152
4.1.3. Refus de prise en charge.....	153
4.1.4. Réquisition de paiement.....	153
4.2. Opérations de trésorerie.....	153
4.2.1. Encaissements.....	153
4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes.....	153
4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes.....	154
4.2.2. Paiements.....	154
4.2.2.1. Paiements après mandatement.....	154
4.2.2.2. Paiements avant mandatement.....	154
4.3. Opérations particulières.....	155
4.3.1. Réductions et annulations de titres de recettes.....	155
4.3.1.1. Titres de l'exercice en cours.....	155
4.3.1.2. Titres des exercices antérieurs.....	155
4.3.1.3. Admissions en non-valeur.....	155
4.3.2. Réductions et annulations de mandats.....	155
4.3.2.1. Mandats de l'exercice en cours.....	155
4.3.2.2. Mandats des exercices antérieurs.....	156
4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale.....	156
4.4. Rectification d'écritures.....	156
5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES.....	156
5.1. Définition.....	156
5.2. Principes de comptabilité.....	156
5.3. Documents à établir en fin d'exercice.....	157
6. ARRÊTÉ DES ÉCRITURES.....	157
6.1. Comptabilisation des recettes et des dépenses de fonctionnement de la gestion qui s'achève.....	158
6.2. Opérations d'ordre.....	158
6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires.....	158
6.2.2. Opérations d'ordre semi-budgétaires.....	158
6.2.3. Opérations d'ordre non budgétaires.....	159
6.3. Rattachement des charges et des produits à l'exercice.....	159
7. COMPTE DE GESTION.....	159
7.1. Dispositions générales.....	159
7.1.1. Présentation du compte de gestion.....	159
7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion.....	160
7.1.3. Rôle du comptable supérieur.....	160
7.2. Contexture du compte de gestion.....	160
7.2.1. Exécution du budget.....	160
7.2.1.1. État de consommation des crédits.....	160
7.2.1.2. État des réalisations des dépenses et des recettes.....	162

7.2.1.3. États relatifs aux résultats budgétaires de l'exercice et aux résultats d'exécution du budget principal et des budgets annexes.....	162
7.2.2. Situation financière.....	163
7.2.2.1. Balance générale des comptes.....	163
7.2.2.2. Compte de résultat.....	163
7.2.2.3. Bilan.....	163
7.2.3. Situation des valeurs inactives.....	163
7.3. Justifications à joindre au compte de gestion.....	163
7.3.1. Liste des pièces générales.....	163
7.3.2. Dispositions particulières à certaines pièces générales.....	164
7.3.2.1. États des restes à recouvrer et à payer.....	164
7.3.2.2. États de développement des soldes.....	165
7.3.2.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations.....	165
7.3.3. Pièces justificatives des opérations budgétaires de l'exercice.....	165
7.4. Dispositions à prendre lors de la reprise des écritures.....	166
<b>CHAPITRE 3 L'INVENTAIRE .....</b>	<b>167</b>
1. L'ÉCONOMIE GÉNÉRALE DU DISPOSITIF.....	167
1.1. Principes généraux.....	167
1.2. Définition du domaine de recensement des immobilisations.....	167
1.3. L'importance de l'attribution d'un numéro d'inventaire.....	167
2. LA DÉFINITION ET LES MODALITÉS D'ATTRIBUTION DU NUMÉRO D'INVENTAIRE .....	168
2.1. La définition et les caractéristiques du numéro d'inventaire.....	168
2.2. Les modalités d'attribution du numéro d'inventaire.....	168
2.2.1. Les biens individualisables.....	169
2.2.2. Les biens acquis par lot.....	169
2.2.3. Les frais d'études, de recherche et de développement et les frais d'insertion.....	170
2.2.4. Les travaux en cours.....	171
2.2.5. Les travaux en régie (production immobilisée).....	171
2.2.6. les subventions d'équipement versées.....	172
2.2.7. Les adjonctions.....	172
2.2.8. Les immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition.....	172
3. LES MODALITÉS DE TRANSMISSION DES INFORMATIONS PATRIMONIALES.....	173
3.1. Présentation générale.....	173
3.2. Les modalités pratiques.....	173

# **TOME II**

# **LE CADRE BUDGÉTAIRE**

# **TITRE 1**

## **LE BUDGET**

# **CHAPITRE 1**

## **GÉNÉRALITÉS**

Le budget du département est l'acte par lequel le conseil général prévoit et autorise les dépenses et les recettes de l'exercice. Il se matérialise par des documents sur lesquels sont indiquées les recettes prévues et les dépenses autorisées pour la période considérée.

### **1. L'ANNUALITÉ BUDGÉTAIRE**

#### **1.1. LA PRÉVISION**

Le budget est prévu pour la durée d'un exercice qui commence le 1<sup>er</sup> 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 le conseil général 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 après la fin de l'exercice budgétaire.

Les délibérations relatives à ces modifications budgétaires doivent être transmises au représentant de l'Etat au plus tard cinq jours après le délai limite visé ci-dessus, c'est-à-dire 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 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre. Le comptable dispose du même délai pour comptabiliser les titres de recettes et les mandats émis par l'ordonnateur.

L'article L.1612-1 du CGCT dispose que le président du conseil général est en droit, du 1<sup>er</sup> 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, en l'absence d'adoption du budget avant cette date, le président du conseil général peut, sur autorisation du conseil général, qui précise le montant et l'affectation des crédits, 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, et pour les dépenses à caractère pluriannuel incluses dans une autorisation de programme ou d'engagement votée sur des 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 recouvrer les titres de recettes émis dans les conditions ci-dessus. »

La journée comptable du 31 décembre se prolonge fictivement 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 correspondant à des services faits au cours de l'exercice considéré et des titres de recettes correspondant à des droits acquis au département 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 imputées sur les crédits qui doivent être inscrits au budget supplémentaire de l'exercice suivant ; elles peuvent être payées, jusqu'à ouverture de ces crédits, dans la limite des restes à payer de l'exercice précédent.

A cet effet, le président du conseil général fait établir au 31 janvier de l'exercice suivant 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 de crédits.

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

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

Les modalités de gestion des autorisations de programme, des autorisations d'engagement et des crédits de paiement y afférents sont précisées dans le règlement budgétaire et financier du département.

#### 1.3.1. Les autorisations d'engagement et les crédits de paiement

Conformément à l'article L.3312-4 du CGCT, les dotations budgétaires affectées aux dépenses d'investissement peuvent comprendre des autorisations de programme et des crédits de paiement. Cette procédure permet au conseil général de ne pas inscrire 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 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.*

Le programme peut être défini comme un ensemble de dépenses d'équipement à caractère annuel ou pluriannuel constituées par :

- l'acquisition ou la réalisation d'une immobilisation ou d'un groupe d'immobilisation par le département,
- le versement de subventions d'équipement par le département pour une opération d'équipement réalisée par un tiers.

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

L'article L. 3312-4 du CGCT prévoit également 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 le département s'engage, au-delà d'un exercice budgétaire, dans le cadre de l'exercice de ses compétences, à verser une subvention, une participation ou une rémunération à un tiers à l'exclusion des frais de personnel.

Les autorisations d'engagement constituent la limite supérieure des dépenses qui peuvent être engagées pour le financement des dépenses de fonctionnement précitées. 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 correspondants.

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

## 2. L'UNITÉ BUDGÉTAIRE

L'ensemble des dépenses et des recettes du département 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.

### 2.1. LE BUDGET PRINCIPAL PEUT ÊTRE ASSORTI DE BUDGETS ANNEXES

Divers textes ont prévu l'établissement de budgets annexes qui ont pour objet de grouper les opérations des services ayant une organisation dotée d'une autonomie relative et dont l'activité tend à produire ou à rendre des services donnant lieu à paiement de prix.

Les services gérés en budgets annexes ont un budget et une comptabilité distincts du budget et de la comptabilité du département.

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

Il existe trois cas de constitution d'un budget annexe :

Les résultats du budget principal et des budgets annexes font l'objet d'une présentation agrégée en annexe du compte administratif (article L. 3313-1 du CGCT).

Les services publics gérés obligatoirement sous forme de budget annexe sont les suivants :

#### *Les budgets annexes relatifs aux services publics industriels et commerciaux*

Les collectivités ont l'obligation de constituer des budgets annexes pour la gestion de leurs services publics industriels et commerciaux (SPIC) conformément à l'article L. 2224-1 du CGCT (applicable au département par renvoi de l'article L.1412-1 du CGCT) qui prévoit que les budgets des SPIC exploités en régie, affermés ou concédés par les communes doivent être équilibrés en recettes et en dépenses. Les règles budgétaires et comptables applicables sont définies par l'instruction budgétaire et comptable M4.

L'individualisation de la gestion d'un SPIC en budget annexe 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).

#### *Les budgets annexes 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 type des services relevant du secteur social et médico-social créés par le département. Ce dernier a le choix entre la création d'un établissement public autonome ou la gestion en régie. 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.

Dans les deux cas, les règles budgétaires applicables sont définies par l'instruction budgétaire et comptable M 22 et appliquent une liste de comptes fixée par arrêté.

Le décret n°2003-1010 du 22 octobre 2003 relatif à la gestion budgétaire, comptable et financière 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 est codifié aux articles R. 314-1 et suivants du Code de l'action sociale et des familles dans sa partie réglementaire.

#### *Les budgets annexes relatifs aux lotissements ou d'aménagement*

Les opérations de lotissement ou d'aménagement sont caractérisées par leur finalité économique de production et non de constitution d'immobilisation dans la mesure où les lots aménagés et viabilisés sont destinés à être vendus. Ces opérations sont enregistrées dans des comptes de charges et de produits qui peuvent lier temporairement les comptes de stocks jusqu'au dénouement complet de la commercialisation. Elles sont soumises à un régime fiscal particulier.

La collectivité peut regrouper l'ensemble des opérations au sein d'un seul budget annexe 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 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). Compte tenu de leurs spécificités, ces opérations font l'objet d'un budget annexe. La collectivité peut créer un budget annexe pour chaque opération de lotissement et d'aménagement. Elle peut également regrouper l'ensemble des opérations au sein d'un seul budget annexe, à la condition d'identifier les opérations par lotissement ou par aménagement.

Les services publics gérés facultativement sous forme de budget annexe sont les suivants :

#### *Les services assujettis à la TVA*

Certains services sont assujettis à la T.V.A., soit de plein droit (articles 256 et 256 B du C.G.I.), soit sur option (art. 260 A du C.G.I.). Dans tous les cas, les collectivités assujetties à la T.V.A. sont soumises aux obligations fiscales :

- Obligations déclaratives : la collectivité est responsable de l'établissement des diverses déclarations exigées par les services fiscaux en matière de T.V.A. (déclaration d'existence, de cessation, d'option pour l'assujettissement à la T.V.A., ...)

- Obligations d'ordre comptable : l'article 201 octies de l'annexe II au C.G.I. dispose que chaque service assujetti à la T.V.A. doit faire l'objet d'une comptabilité distincte s'inspirant du plan comptable général. Cette comptabilité doit faire apparaître un équilibre entre, d'une part, l'ensemble des charges du service, y compris les amortissements techniques des immobilisations, d'autre part, l'ensemble des produits et recettes du service.

Les collectivités qui ne souhaitent pas créer de budget annexe et isoler ces opérations doivent, pour exercer leur droit à déduction de la TVA supportée, les suivre par l'émission de séries distinctes de titres et de mandats hors taxes, doivent les récapituler sur un état joint au compte administratif. ».

☞ *Les budgets annexes relatifs aux régies des services publics administratifs (S.P.A.)*

Pris en application des articles L. 2221-10 et L. 2221-14 du CGCT (applicable au département par renvoi de l'article L.1412-1 du CGCT), le décret n°2001-184 du 23 février 2001, codifié aux articles R. 2221-1 et suivants du même code, autorise les conseils généraux à créer une régie dotée de la seule autonomie financière pour la gestion de ses services publics.

Les opérations de ces services devront faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats retraçant le montant hors taxes des prestations ainsi que la TVA applicable. Un code service TVA devra être créé afin de suivre les opérations de TVA afférentes. Ces opérations seront récapitulées sur un état joint au compte administratif.

## 2.2. LE BUDGET DU DÉPARTEMENT EST COMPOSÉ DE DIFFÉRENTS DOCUMENTS.

Comme le budget primitif est un document prévisionnel, il est nécessaire pour le département 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.

## 3. L'UNIVERSALITÉ BUDGÉTAIRE

Le budget du département 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 (taxe additionnelle départementale à la taxe de séjour, taxe départementale sur les remontées mécaniques des zones de montagne...) sont affectées, du fait des textes, à des dépenses particulières.

De même, les subventions d'équipement reçues par le département sont affectées à un équipement ou à une catégorie d'équipement particulière 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 départements sont définies dans le code général des collectivités territoriales.

#### **1. LE DÉBAT D'ORIENTATION BUDGÉTAIRE**

L'élaboration proprement dite du budget primitif est précédée d'une phase préalable constituée par le débat d'orientation budgétaire.

Ce débat a lieu au plus tôt deux mois avant l'examen du budget primitif (article L 3312-1 du CGCT).

Il porte sur les orientations générales à retenir pour l'exercice ainsi que sur les engagements pluriannuels envisagés. Les autorisations de programme ou d'engagement et leurs révisions éventuelles sont votées par le conseil général, par délibération distincte, lors de l'adoption du budget de l'exercice ou des décisions modificatives.

En application de l'article L. 3121-19 du CGCT, un rapport est adressé aux membres du conseil général en vue de leur donner les éléments nécessaires à la tenue de ce débat.

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 président de faire connaître les choix budgétaires prioritaires et les modifications à envisager par rapport au budget antérieur.

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

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

Le débat d'orientation budgétaire s'effectue dans les conditions prévues, pour toute délibération du conseil général, par les articles L. 3121-14 et L. 3121-15 du CGCT. ».

#### **2. ÉLABORATION DU BUDGET**

Conformément à l'article L.3312-1 du CGCT, le projet de budget est préparé par le président du conseil général. Ce dernier dispose à cet effet d'un certain nombre d'informations :

- ☞ les informations résultant des orientations définies par le conseil général lors du débat d'orientation budgétaire ;
- ☞ les informations issues de la comptabilité des dépenses engagées, concernant les dépenses déjà engagées au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice ou en cours d'engagement lors de l'élaboration du budget ;
- ☞ les informations communiquées par les services de l'Etat ; lorsque le conseil général 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.

Les informations indispensables pour l'élaboration des budgets des départements sont les suivantes :

- un état indiquant le montant prévisionnel des bases nettes imposables du département, les taux nets d'imposition adoptés par le département l'année précédente, et le montant maximum, en taux, de la majoration spéciale de taxe professionnelle prévue à l'article 2 de la loi n°80-10 du 10 janvier 1980 modifiée ;
- le montant de la dotation du FNPTP ;
- le montant de la DGF ;
  - les éléments nécessaires au calcul de la DGE ;
- les éléments nécessaires au calcul du FCTVA ;
- la variation de l'indice des prix de détail entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'exercice écoulé, ainsi que les prévisions pour l'exercice en cours, telles qu'elles figurent dans les annexes à la loi de finances ;
- la prévision d'évolution des rémunérations des agents de l'Etat, telle qu'elle figure dans la loi de finances ;
- le tableau des charges sociales supportées par les départements à la date du 1<sup>er</sup> février ;

Le président du conseil général est tenu de communiquer aux membres du conseil général le projet de budget avec les rapports correspondants, douze jours au moins avant l'ouverture de la première session consacrée à l'examen dudit budget.

### 3. PRÉSENTATION ET VOTE DU BUDGET

#### 3.1. PRÉSENTATION ET MODALITÉS DE VOTE

Le budget est *présenté et voté soit par nature soit par fonction* selon le mode retenu par l'assemblée délibérante.

Lorsque le budget 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 par nature.

*Le budget est présenté par chapitres et articles* conformément à une nomenclature unique établie par arrêté conjoint du ministre chargé des collectivités locales et du ministre chargé du budget, qui fixe également la liste des comptes à ouvrir dans la comptabilité du payeur départemental.

*Le budget est présenté par le président du conseil général à son assemblée qui le vote* (article L.3312-1 du CGCT). Le conseil général ne peut sur ce point déléguer ses pouvoirs à la commission permanente (article L.3211-2 du CGCT).

Lors du vote du budget, les conseillers généraux 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 (cf. Section 2), ne sont pas communiquées au conseil général avant le 31 mars, ce dernier 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 du département est *rendu public* par voie d'impression (article L.3313-1 du CGCT).

Toutefois, à compter de cette transmission, le président du conseil général 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.

Il est déposé à l'hôtel du département 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'Etat dans le département. Le public est avisé de cette mise à disposition du budget, et des documents qui l'accompagnent, par tous moyens de publicité au choix du président du conseil général. Les documents budgétaires peuvent également être mis à disposition du public dans chaque canton, dans un lieu public.

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 président du conseil général ou des services déconcentrés de l'État.

## **4 LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE**

### **3.3. 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 dans le département saisit sans délai la chambre régionale des comptes.

Il informe la collectivité de la saisine de la chambre régionale des comptes (CRC).

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

Son avis est motivé. Il est communiqué au représentant de l'Etat et à la collectivité.

La publication de l'avis de la chambre régionale des comptes est assurée, dès sa réception, sous la responsabilité du président du conseil général, 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.

À compter de la saisine de la CRC, et jusqu'au règlement du budget par le représentant de l'État, le conseil général 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.

Ces dispositions s'appliquent jusqu'au règlement du budget pour la section de fonctionnement et le remboursement en capital des annuités de la dette venant à échéance avant le vote du budget ; pour les autres dépenses d'investissement, l'exécution anticipée du budget est interrompue à la date du 15 avril.

### 3.4. PROCÉDURE EN CAS D'ABSENCE D'ÉQUILIBRE RÉEL

#### 3.4.1. 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, après déduction des opérations de sens inverse, 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, annexe n°5 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 (cf. § 4.3.)

Par ailleurs, l'article L.3322-1 du CGCT dispose que les dépenses imprévues ne peuvent être financées par emprunt. Le crédit ouvert au budget à ce titre sera donc intégralement couvert par autofinancement, en sus de l'annuité d'emprunt en capital visée à l'article L.1612-4.

Enfin, n'est pas considéré comme en déséquilibre un budget dont la section de fonctionnement comporte ou reprend un excédent et dont la section d'investissement est en équilibre réel, après reprise pour chacune des deux sections des résultats apparaissant au compte administratif de l'exercice précédent (article L.1612-6 du CGCT).

#### 3.4.2. La constatation du déséquilibre

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 chambre régionale des comptes (CRC) dans le délai de trente jours à compter de la transmission du budget (article L.1612-5 du CGCT) et en informe la collectivité.

À compter de la saisine de la CRC, le conseil général 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 (voir ci-dessous).

La CRC constate le déséquilibre, propose à la collectivité territoriale, dans le 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 le 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 dans le département. Si ce dernier s'écarte des propositions formulées par la CRC, il doit motiver sa décision.

La transmission du budget à la chambre régionale des comptes a pour effet de suspendre l'exécution du budget jusqu'au terme de la procédure.

Toutefois, à compter de cette transmission, le président du conseil général 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 général, 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, et, pour les dépenses à caractère pluriannuel comprises dans une autorisation de programme ou d'engagement de les liquider et 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. L'autorisation préalable donnée par le conseil général précise le montant et l'affectation des crédits.

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.

 *Conséquences sur les budgets suivants de la procédure en cas 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'Etat dans le département, les budgets supplémentaires afférents au même exercice sont transmis par le représentant de l'Etat à la chambre régionale des comptes.

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 1<sup>er</sup> 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 fixé au 1<sup>er</sup> juin (ou au 15 juin l'année du renouvellement de l'assemblée délibérante) est transmis à la chambre régionale des comptes par le représentant de l'État dans le département.

 *La saisine du juge administratif en cas de déséquilibre du budget*

L'équilibre réel du budget constitue une condition de la légalité de la délibération qui l'approuve ; 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.

### 3.5. 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, aux lieu et place de l'ordonnateur.

Le représentant de l'État, mais également le comptable public concerné, c'est-à-dire celui de la collectivité débitrice, et toute personne y ayant intérêt, peuvent saisir la chambre régionale des comptes 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 collectivité une mise en demeure d'inscrire la dépense au budget.

Si dans le 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 du département 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.

## 4. 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.3131-1 du CGCT.

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

- la régularité du vote du conseil général ;
- 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.3312-3 du CGCT dispose que les crédits sont votés par chapitre et, si le conseil général 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 général a spécifié que les crédits sont spécialisés par article, le président du conseil général 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 président du conseil général peut engager, liquider et mandater les dépenses dans la limite du crédit inscrit à ce chapitre. Une nouvelle délibération du conseil général est nécessaire pour modifier le montant de ce crédit. 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 général, elles doivent apparaître au compte administratif ;

- si le vote est effectué par article *non spécialisé*, le président du conseil général ne peut engager, liquider et mandater les dépenses que dans la limite du crédit de l'article ; toutefois, il peut décider seul des virements de crédit d'article non spécialisé à article non spécialisé à l'intérieur d'un même chapitre budgétaire. Les crédits ouverts à la suite de ces virements ne sont régulièrement ouverts qu'après avoir fait l'objet d'une décision expresse du président du conseil général notifiée au comptable. Cette décision est un acte soumis à l'obligation de transmission au représentant de l'État.

- 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 ailleurs, la procédure des dépenses imprévues autorise, dans certaines limites, le président du conseil général à effectuer des virements du chapitre de dépenses imprévues aux autres chapitres à l'intérieur d'une section. 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 en vue desquelles aucune dotation n'est inscrite au budget.

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'Etat, et portant virement de crédit. Dès la première session qui suit l'ordonnancement de la dépense, le président du conseil général doit en rendre compte au conseil général, pièces justificatives à l'appui<sup>1</sup>.

#### **1. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES 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 « programme » et les chapitres « globalisés », ainsi que les chapitres sans exécution font l'objet d'une définition spécifique indépendante du plan de comptes par nature.

L'annexe n° 3 du présent Tome donne la liste des chapitres votés par nature.

---

<sup>1</sup> 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

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 (Cf. § 1.4.1. « Le chapitre 204 – subventions d'équipement versées »)
- aux programmes en dépenses (Cf. § 1.2. « Les chapitres programmes »),
- aux chapitres RMI, codifié 010, et RSA, codifié 018 (Cf. §1.3. « Les chapitres globalisés »),
- à chacun des comptes 4541, 4542, 4543, 4544, 455 et 458 complétés du numéro de mandat, (Cf. 1.4.3. « Les opérations pour le compte de tiers »),
- aux chapitres codifiés 020, 021 et 024 (Cf. 1.4.3. « Les chapitres codifiés 02. ») ;
- aux deux chapitres globalisés 040 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » et 041 « Opérations patrimoniales » (cf. 3. « Les chapitres globalisés).

Pour la section de *fonctionnement*, le chapitre correspond au compte par nature à deux chiffres des classes 6 et 7 et aux chapitres codifiés 022 et 023 (Cf. 1.4.3. « Les chapitres codifiés 02. ») 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 général » et codifié 011 ;
- des comptes 621, 64, 631 et 633 qui forment ensemble un chapitre globalisé de *dépenses* intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » et codifié 012 ;
- des comptes 6032 (en recettes), 6037 (en recettes), 609, 619, 629, 6419, 6459, 6479, 6489, 65869 qui forment ensemble un chapitre globalisé de *recettes* intitulé « Atténuations de charges » et codifié 013;
- des comptes 70389, 739, 749 qui forment ensemble un chapitre globalisé de *dépenses* intitulé « Atténuations de produits » et codifié 014 ;
- des chapitres RMI, codifié 015, APA, codifié 016, et RSA, codifié 017 (Cf. §1.3 «Les chapitres globalisés»);
- du compte 6586 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus » qui forme un chapitre de *dépenses*, conformément aux dispositions de l'article L.3121-24 du CGCT ;
- du chapitre Allocation personnalisée d'autonomie (codifié 016) (cf. § 1.3 "Les chapitres globalisés"),
- du compte 731 « impositions directes » ;
- du chapitre 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » (cf.§ 1.3. « Les chapitres globalisés) ;
- du chapitre globalisé 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, et pour les opérations pour le compte de tiers, du numéro d'opération.

## 1.2. LES CHAPITRES DE DÉPENSES « PROGRAMME » DE LA SECTION D'INVESTISSEMENT

### 1.2.1. Présentation de la notion de programme

L'assemblée délibérante a la *possibilité* d'opter pour le vote d'un ou plusieurs programmes en section d'*investissement*. Le programme est constitué 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 ».

La notion de programme:

- concerne exclusivement les crédits de dépenses,
- peut s'appliquer seulement aux équipements réalisés par le département, pour son propre compte.

Le vote d'un programme au sein de la section d'investissement permet une souplesse accrue 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 ce programme par l'assemblée, quelle que soit l'imputation par nature des dépenses.

### 1.2.2. La définition budgétaire du programme

En cas de vote de programme, chacun de ces programmes est affecté d'un numéro librement défini par le département, à partir de 10.

Le chapitre de dépenses correspond à chaque numéro de programme ouvert.

Ce numéro est ensuite utilisé, lors du mandatement, pour identifier les dépenses se rapportant au programme.

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

Par conséquent, le chapitre 20 « Immobilisations incorporelles », le chapitre 21 « Immobilisations corporelles », ainsi que le chapitre 23 « Immobilisations en cours » ne comprennent pas l'ensemble des crédits relatifs aux comptes par nature qui en composent les articles budgétaires.

### 1.2.3. Exemple

Le département décide de voter le programme n°31 « Collège Victor Hugo » pour un montant de 1000 (frais d'études, construction et équipement).

Le programme n° 31 constitue un chapitre budgétaire de dépenses, dont les articles sont détaillés comme suit au budget :

	Intitulé	Montant
<b>Programme n° 31</b>	<i>Construction du collège Victor Hugo</i>	<b>1000</b>
2031	Frais d'études	100
2111	Terrain	100
2184	Mobilier	200
2313	Construction en cours	600

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

Le président du conseil général peut mandater au-delà du montant de chacun des articles indiqués au budget, à condition de respecter l'enveloppe globale du programme.

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.

En revanche, si l'enveloppe globale de 1000 s'avère insuffisante, seule l'assemblée pourra l'abonder.

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.

### 1.3. LES CHAPITRES GLOBALISÉS

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

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

#### 1.3.1. Pour la section d'investissement

La section d'investissement comporte 8 chapitres globalisés.

##### 1.3.1.1. Les chapitres de dépenses et de recettes 010 « RMI » et 018 « RSA ».

Les chapitres 010 « RMI » sont des chapitres globalisés spécifiques qui retracent, l'un, l'ensemble des dépenses et, l'autre, l'ensemble des recettes d'investissement relatives au RMI. L'institution de ces chapitres, et de leurs corollaires en section de fonctionnement, permet de répondre notamment à l'obligation issue de la loi n° 88-1088 du 1er décembre 1988 relative au revenu minimum d'insertion d'identifier dans un chapitre les dépenses du département concernant l'insertion des personnes bénéficiaires du RMI.

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

Il est à noter qu'un compte par nature présent dans un chapitre « RMI » peut également figurer dans un autre chapitre pour les dépenses et les recettes n'ayant pas trait au RMI.

Dans les protocoles informatiques, ces chapitres reçoivent la codification « 1 » dans la zone « opération ». Les chapitres 018 « RSA » sont des chapitres globalisés spécifiques qui retracent, l'un, l'ensemble des dépenses et, l'autre, l'ensemble des recettes d'investissement relatives au RSA.

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

Il est à noter qu'un compte par nature présent dans un chapitre « RSA » peut également figurer dans un autre chapitre pour les dépenses et les recettes n'ayant pas trait au RSA.

Dans les protocoles informatiques, ces chapitres reçoivent la codification « 8 » dans la zone « opération ».

##### 1.3.1.2. Les chapitres globalisés d'ordre

☞ Les chapitres de dépenses et de recettes 040 « Opérations d'ordre de transfert entre sections »

Ces chapitres retracent 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, figurant 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 subventions et fonds d'équipement transférés au compte de résultat, des opérations de reprise d'excédent d'investissement en section de fonctionnement, de travaux en régie (production immobilisée), de charges à répartir, de stocks, de neutralisation d'amortissement, mais également des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent Tome ainsi que des moins-values de cession qui apparaissent au compte administratif. 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 opérations de stocks, mais également des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent tome ainsi que les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine et du transfert de la plus-value en section d'investissement qui apparaissent au compte administratif. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 042 de la section de fonctionnement.

☞ Les chapitres de dépenses et de recettes 041 « Opérations patrimoniales »

Ces chapitres retracent l'ensemble des dépenses et des recettes d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement dont la liste figure en annexe 5 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 10 chapitres globalisés :

- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Charges à caractère général » codifié 011, qui regroupe les comptes 60 (sauf 6031), 61, 62 (sauf 621), 635, 637 ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Charges de personnel et frais assimilés » codifié 012, qui regroupe les comptes 621, 631, 633 et 64 ;
- le chapitre de *recettes*, intitulé « Atténuations de charges » codifié 013, qui regroupe les comptes 6032 (en recettes), 6037 (en recettes), 609, 619, 629, 6419, 6459, 6479, 6489, 65869 ;
- le chapitre de *dépenses*, intitulé « Atténuations de produits » codifié 014, qui regroupe les comptes 70389, 739, 749 ;
- le chapitre de dépenses et de recettes 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » :

Ces chapitres retracent 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 réalisation et figurant 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, des opérations liées aux stocks mais également des opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent tome ainsi que les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine qui apparaissent au compte administratif. 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 subventions ou fonds d'équipement transférés au compte de résultat, des opérations de reprises sur dotations aux amortissements mais également les opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent tome ainsi que les moins-values de cession qui apparaissent au compte administratif. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 040 de la section d'investissement.

les chapitres de dépenses et de recettes, intitulés «RMI» codifiés 015, qui retracent l'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement relatives au RMI et au RMA. Dans les protocoles informatiques, ces chapitres reçoivent la codification « 2 » dans la zone « opération ». Par ailleurs, il est précisé que le compte 7352 intitulé « Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) » n'est pas imputé au chapitre de recettes 015 « RMI » mais au chapitre 73 « Impôts et taxes ».

- les chapitres de dépenses et de recettes, intitulés « Allocation personnalisée d'autonomie » codifiés 016, qui retracent l'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement relatives à l'APA. Ils comprennent notamment, en dépenses, les subdivisions du compte 65114, et en recettes, le compte 74781 et le compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs », lorsque les mandats avaient initialement été imputés aux subdivisions des comptes 65114. Dans les protocoles informatiques, ces chapitres reçoivent la codification « 3 » dans la zone « opération ».

- les chapitres de dépenses et de recettes codifiés 017 « RSA » sont des chapitres globalisés spécifiques qui retracent, l'un, l'ensemble des dépenses et, l'autre, l'ensemble des recettes de fonctionnement relatives au RSA. Dans les protocoles informatiques, ces chapitres reçoivent la codification « 9 » dans la zone « opération ».

L'institution des chapitres 015 « RMI », 016 « APA » et 017 « RSA », et de leurs corollaires en section d'investissement, permet notamment de répondre à l'obligation posée par l'article L. 3321-2 du code général des collectivités territoriales d'identifier dans un chapitre spécifique les dépenses du département concernant respectivement la mise en œuvre de la politique du RMI, de l'APA et du RSA.

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

Il est à noter qu'un compte par nature présent dans un chapitre « RMI », « APA » ou « RSA » peut également figurer dans un autre chapitre pour les dépenses et les recettes n'ayant pas trait au RMI, à l'APA ou au RSA. Ainsi, les dépenses à caractère général et les dépenses de personnel qui figurent d'ordinaire aux chapitres globalisés 011 et 012, doivent être inscrites dans les chapitres globalisés 015, 016 ou 017 si elles sont engagées dans le cadre de la mise en œuvre de la politique du RMI, de l'APA ou du RSA.

#### Exemple

L'article budgétaire 6512 «Secours d'urgence» peut être compris dans le chapitre 015, ainsi que dans le chapitre 65 «Autres charges d'activité».

L'article budgétaire 64131 «Rémunérations du personnel non titulaire» peut être compris dans le chapitre 015 ou dans le chapitre 016, ainsi que dans le chapitre 012 «Charges de personnel et frais assimilés».

- le chapitre de dépenses et de recettes 043 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement » :

Ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense et une recette de fonctionnement. Les dépenses et les recettes de ce chapitre sont toujours égales.

## 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 le département à des tiers.

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

### 1.4.2. Les opérations pour le compte de tiers

 *Les opérations d'investissement sur établissements d'enseignement et les opérations d'investissement sous mandat*

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 pour compte de tiers, qui concernent soit des opérations d'investissement sur établissements d'enseignement, soit des opérations d'investissement sous mandat.

La numérotation du chapitre est composée :

- du numéro de compte par nature 455 «Opérations d'investissement sur établissements d'enseignement» ou 458 «Opérations d'investissement sous mandat»,
- du chiffre 1 pour les chapitres de dépenses ou du chiffre 2 pour les chapitres de recettes,
- du numéro d'opération attribué par la collectivité.

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

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

*☞ Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers*

Les travaux effectués d'office pour le compte de tiers ainsi que les facturations correspondantes sont retracés au sein de chapitres spécifiques de la section d'investissement.

La numérotation du chapitre est composée :

- du numéro de compte par nature : 4541 «Travaux exécutés d'office», 4542 « Remembrements », 4543 « Défenses contre la mer » ou 4544 « Aménagement foncier »,
- du chiffre 1 pour le chapitre de dépenses ou du chiffre 2 pour le chapitre de recettes,
- du numéro d'opération attribué par l'ordonnateur (numéro unique pour les travaux exécutés d'office ).

### 1.4.3. Les chapitres codifiés 02.

Il s'agit :

*☞ pour la section d'investissement :*

- en dépenses, du chapitre 020 intitulé « Dépenses imprévues »,
- en recettes, du chapitre 021 intitulé « Virement de la section de fonctionnement » et du chapitre 024 intitulé « produit 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 » (Section d'investissement) et 022 « Dépenses de imprévues »<sup>1</sup> (Section de fonctionnement) servent à abonder, par virement de chapitre à chapitre initié par le président du conseil général, les postes budgétaires où sont imputées les dépenses selon leur nature ; ils ne donnent jamais lieu à émission de mandats.

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

Les chapitres 020, 021, 022, 023 et 024 ne comportent pas d'articles.

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 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 et sur les articles 192, 675, 775, 6761 et 7761 dédiés aux opérations de cessions. Ces derniers ne comporteront jamais de prévisions au budget, quand 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 commentaires des comptes précités dédiés aux opérations de cessions et dans le présent tome, Titre 3, chapitre 3 § 1.3.1 « Cessions à titre onéreux »).

<sup>1</sup> Cf. circulaire NOR/INT/B/89/00017/C du 11 janvier 1989 relative aux modalités de fonctionnement des chapitres de dépenses imprévues.

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

## 2. LA DÉFINITION DES CHAPITRES ET ARTICLES PAR FONCTION

Dans le cas d'un vote *par fonction*, 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° 4 du présent Tome donne la liste des chapitres votés par fonction.

### 2.1. LES OPÉRATIONS VENTILABLES

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

#### 2.1.1. La définition du chapitre

##### 2.1.1.1. Section d'investissement

☞ *Groupe 90 «Équipements départementaux»*

Pour les opérations d'investissement concernant le patrimoine propre du département, le chapitre, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 90 suivi du premier numéro de l'une des dix fonctions de la nomenclature fonctionnelle.

Par exception, les chapitres « Revenu Minimum d'Insertion » et « Revenu de solidarité active » sont construits à partir du code 90, suivi du numéro de la sous-fonction.

##### Exemples

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

Le chapitre 9054 retrace, en dépenses et en recettes, l'ensemble des opérations d'investissement direct relatives au RMI.

☞ *Groupe 91 «Équipements non départementaux»*

Pour les dépenses relatives aux subventions d'équipement versées, le chapitre de *dépenses* correspond au code 91 suivi du premier numéro de l'une des dix fonctions de la nomenclature fonctionnelle.

##### Exemple

Le chapitre 912 (Code 91 + fonction 2 « Enseignement») retrace l'ensemble des dépenses destinées aux subventions d'équipement relatives à l'enseignement.

Le chapitre 9154 (Code 91 + sous-fonction 54 « RMI ») retrace, en recettes et en dépenses, les opérations d'investissement relatives au RMI (hors celles qui constituent des opérations d'investissement direct relatives au RMI retracées au chapitre 9054).

### 2.1.1.2. Section de fonctionnement

Le chapitre, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 93 suivi du premier numéro de l'une des dix fonctions de la nomenclature fonctionnelle.

Par exception, les chapitres « Revenu Minimum d'Insertion », « Personnes dépendantes (APA) » et « Revenu de solidarité active » sont construits à partir du code 93, suivi du numéro de la sous-fonction concernée (54, 55 ou 56).

#### Exemples

Le chapitre 932 (Code 93 + fonction 2 « Enseignement ») retrace, en dépenses et en recettes, les opérations de fonctionnement relatives à l'enseignement.

Le chapitre 9354 (Code 93 + sous-fonction 54 « RMI ») retrace, en dépenses et en recettes, les opérations de fonctionnement relatives au RMI et au RMA. Par ailleurs, il est précisé que le compte 7352 « Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) » n'est pas imputé au chapitre de recettes 9354 « RMI » mais au chapitre de recettes non ventilé de la section de fonctionnement 941 « Autres impôts et taxes ».

## 2.1.2. La définition de l'article

### 2.1.2.1. Section d'investissement

#### ☞ Groupe 90 «Équipements départementaux»

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

#### Exemple

L'article 90221 (Code 90 + rubrique 221 « Collèges ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'investissement directes relatives aux collèges.

#### ☞ Groupe 91 «Équipements non départementaux»

L'article, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 91 suivi de la numérotation la plus détaillée apparaissant dans la nomenclature fonctionnelle.

#### Exemple

L'article 9121 (Code 91 + sous-fonction 21 « Enseignement du premier degré ») retrace l'ensemble des dépenses destinées aux subventions d'équipement versées au bénéfice de l'enseignement primaire.

### 2.1.2.2. Section de fonctionnement

L'article, tant en dépenses qu'en recettes, correspond au code 93 suivi de la numérotation la plus détaillée apparaissant dans la nomenclature fonctionnelle, à l'exception des crédits de subventions pour lesquels l'article correspond à cet article fonctionnel.

#### Exemple

L'article 93221 (Code 93 + rubrique 221 « Collèges ») retrace l'ensemble des dépenses et des recettes de fonctionnement relatives aux collèges.

## 2.2. LA DÉFINITION DU PROGRAMME

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

Le programme est constitué 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 ».

La notion de programme :

- concerne exclusivement les crédits de dépenses,
- peut s'appliquer seulement aux équipements réalisés par le département, pour son propre compte.

Dans le cadre d'un vote par fonction, le programme 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 du programme attribué par l'ordonnateur.

-

### Exemple

L'article 9022110 retrace l'ensemble des dépenses effectuées sur le programme « collège Victor Hugo ».

## 2.3. LES OPÉRATIONS NON VENTILABLES

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

Aussi, pour ces opérations non ventilables, la définition des chapitres et des articles fait-elle référence à des codifications spécifiques se rapportant à la nature des dépenses et des recettes considérées, non à leur fonctionnalité. Ces codifications sont précédées :

- du code 92 en section d'investissement
- du code 94 en section de fonctionnement.

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

### 2.3.1. La définition du chapitre

#### 2.3.1.1. 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 921 « Taxes non affectées »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements éventuels de taxes non affectées ;
- en recettes : les taxes non affectées reçues ou à recevoir dans l'exercice.

☞ *Chapitre 922 « Dotations et participations »*

Ce chapitre comprend :

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

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

Il ne comprend pas les reprises sur dotations et les subventions d'investissement reprises au compte de résultat, qui sont des opérations d'ordre de section à section inscrites au chapitre 926.

☞ *Chapitre 923 « Dettes et autres opérations financières »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les remboursements d'emprunts et dettes ; les prêts accordés ;
- en recettes : les emprunts reçus ou à recevoir dans l'exercice ; les prêts recouvrés ;

☞ *Chapitre 925 « Opérations patrimoniales » (opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement)*

Ce chapitre retrace l'ensemble des dépenses et des recettes d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement dont la liste figure en annexe 5 du présent Tome.

*Remarque :*

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

Elles figurent intégralement au budget, sans compensation entre elles.

☞ *Chapitre 926 « Transferts entre sections »*

Ce chapitre ne comprend que des opérations d'ordre de section à section (voir annexe 5 du présent Tome).

Le chapitre 926 regroupe notamment :

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 subventions et fonds d'équipement transférés au compte de résultat, des opérations de reprise d'excédent d'investissement en section de fonctionnement, de travaux en régie (production immobilisée), de charges à répartir, de stocks, de neutralisation d'amortissement, mais également des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent Tome ainsi que des moins-values de cession qui apparaissent au compte administratif. Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 946 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 opérations de stock, mais également des autres opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent Tome ainsi que les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine et du transfert de la plus-value en section d'investissement qui apparaissent au compte administratif. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 946 de la section de fonctionnement.

### 2.3.1.2. Section de fonctionnement

Les chapitres non ventilés sont les suivants :

☞ *Chapitre 940 « Impositions directes »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements d'impôts directs ;
- en recettes : les impôts directs reçus ou à recevoir au cours de l'exercice.

☞ *Chapitre 941 « Autres impôts et taxes »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les reversements d'impôts et taxes ;

- en recettes : les impôts et taxes reçus ou à recevoir au cours de l'exercice. Il est à noter que les taxes affectées font en principe l'objet d'une ventilation dans la fonction correspondant à l'activité ou au service concerné.

☞ *Chapitre 942 « Dotations et participations »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les versements de dotations et de participations (dont la contribution à la dotation de fonctionnement minimale) ;
- 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, DGD...). Les autres participations ayant pour objet de financer une activité ou un service exercé par le département s'imputent dans la fonction qui retrace cette activité ou ce service.

☞ *Chapitre 943 « 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 944 « Frais de fonctionnement des groupes d'élus »*

Ce chapitre comprend les dépenses prévues par l'article L.3121-24 du CGCT (compte 6586) ainsi que les recettes dues à des remboursements sur frais de fonctionnement des groupes d'élus (compte 65869).

☞ *Chapitre 945 « Provisions »*

Ce chapitre comprend :

- en dépenses : les dotations aux provisions pour risques et charges et pour dépréciation d'éléments de l'actif ;
- en recettes : les reprises sur provisions antérieurement constituées.

Ce chapitre, qui regroupe des opérations mixtes (dont la contrepartie n'est pas budgétaire), est assimilé aux opérations réelles.

☞ *Chapitre 946 « Transferts entre sections »*

Ce chapitre constitue la contrepartie du chapitre 926 en section d'investissement.

Le chapitre 946 comprend :

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, des opérations liées aux stocks mais également des opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent tome ainsi que les opérations relatives à la sortie d'une immobilisation du patrimoine qui apparaissent au compte administratif. Les dépenses de ce chapitre sont toujours égales aux recettes du chapitre d'ordre 926 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 subventions ou fonds d'équipement transférés au compte de résultat, des opérations de reprises sur dotations aux amortissements mais également les opérations d'ordre mentionnées en annexe 5 du présent tome ainsi que les moins-values de cession qui apparaissent au compte administratif. Les recettes de ce chapitre sont toujours égales aux dépenses du chapitre d'ordre 926 de la section d'investissement.

☞ *Chapitre 947 « Opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement »*

Ce chapitre regroupe l'ensemble des opérations d'ordre qui se traduisent par une dépense et une recette de fonctionnement. Les dépenses et les recettes de ce chapitre sont toujours égales.

### 2.3.2. 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 946-6811 retrace les dépenses de fonctionnement relatives aux dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles.

## 2.4. LES CHAPITRES BUDGÉTAIRES PARTICULIERS

### 2.4.1. Les opérations pour le compte de tiers

Chaque opération pour compte de tiers fait l'objet, en dépenses et en recettes, de chapitres spécifiques de la section d'investissement.

☞ Pour les *opérations réalisées pour le compte de tiers* (opérations d'investissement sur les établissements d'enseignement et opérations d'investissement sous mandat), le chapitre correspondant à chaque opération est numéroté comme suit :

- la rubrique 924,
- le numéro d'opération attribué par l'ordonnateur.

Ce numéro est librement choisi par l'ordonnateur, dans une série numérique.

☞ Pour les *travaux exécutés d'office* pour le compte de tiers (travaux exécutés d'office, remboursements, défenses contre la mer ou aménagement foncier), le chapitre correspond à :

- la rubrique 924,
- le numéro d'opération attribué par l'ordonnateur (numéro unique pour les travaux exécutés d'office ).

Ces chapitres ne comportent pas d'articles. Mais les titres et mandats sont imputés sur les comptes nature 454, 455, 456 ou 458 selon la nature du tiers pour le compte duquel l'opération est réalisée.

### 2.4.2. Les chapitres de prévisions sans réalisations

Il s'agit :

☞ pour la section d'investissement :

- en dépenses, du chapitre 950 intitulé « Dépenses imprévues »,
- en recettes, du chapitre 951 intitulé « Virement de la section de fonctionnement » et du chapitre 954 intitulé « Produit des cessions d'immobilisation »;

☞ pour la section de fonctionnement :

- en dépenses, du chapitre 952 intitulé « Dépenses imprévues » et du chapitre 953 intitulé « Virement à la section d'investissement » ;

Les chapitres 950 « Dépenses imprévues » (Section d'investissement) et 952 « Dépenses imprévues » (Section de fonctionnement) servent à abonder, par virement de chapitre à chapitre initié par le président du conseil général, les postes budgétaires où sont imputées les dépenses selon leur nature ; ils ne donnent jamais lieu à émission de mandats.

De même les chapitres 951 « Virement de la section de fonctionnement » et 953 « Virement à la section d'investissement » ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats.

Les chapitres 950, 951, 952, 953 et 954 ne comportent pas d'articles.

Enfin, le chapitre 954 « 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 et sur les articles 192, 675, 775, 6761 et 7761 dédiés aux opérations de cessions. Ces derniers ne comporteront jamais de prévisions au budget, quand 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 commentaires des comptes précités dédiés aux opérations de cessions et dans le présent tome, Titre 3, chapitre 3 § 1.3.1 « Cessions à titre onéreux »).

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

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

## **CHAPITRE 4**

### **CONTENU ET PRÉSENTATION**

Le budget du département est l'acte par lequel le conseil général prévoit et autorise les dépenses et les recettes de l'exercice.

Le budget comprend une partie destinée au vote des dépenses et des recettes du département 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.

#### **1. LE BUDGET PRIMITIF**

##### **1.1. LES DÉPENSES ET LES RECETTES**

La partie destinée au vote du conseil général 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.

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

##### **1.1.1. 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'aliénation, frais d'émission des emprunts, frais d'études et de recherche).

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

##### **1.1.1.1. Équipement**

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

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

### 1.1.1.2. Opérations financières

Ces opérations comprennent notamment le remboursement des emprunts, les dotations et subventions non affectées à l'équipement, les transferts entre les deux sections représentant l'autofinancement de l'exercice (cf. 1.1.3. Les transferts entre les deux sections).

Fait également partie des opérations financières le crédit pour dépenses imprévues (article L.3322-1 du CGCT).

### 1.1.1.3. Opérations pour compte de tiers

La section d'investissement retrace également les dépenses et les recettes relatives à la réalisation par le département d'équipement pour le compte de tiers (cf. commentaires du compte 45 et chapitre 3, titre 3 du présent Tome).

## 1.1.2. 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 départementaux et notamment :*

- *en dépenses*, les aides en matière sociale, les frais de séjour et d'hébergement, les contributions et les participations et subventions versées notamment aux établissements d'enseignement, les charges de personnel et frais assimilés et les achats de fourniture et prestations de service. 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 DGF ou DGD, compensations diverses, et participation 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. S'y ajoutent les recouvrements de dépenses d'aide sociale. 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, des comptes courants et intérêts bancaires, 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, et le produit des cessions d'immobilisations.

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 (reprise au compte de résultat des subventions d'investissement reçues...) (cf. 1.1.3.)

Comme la section d'investissement, la section de fonctionnement peut comprendre un crédit pour dépenses imprévues.

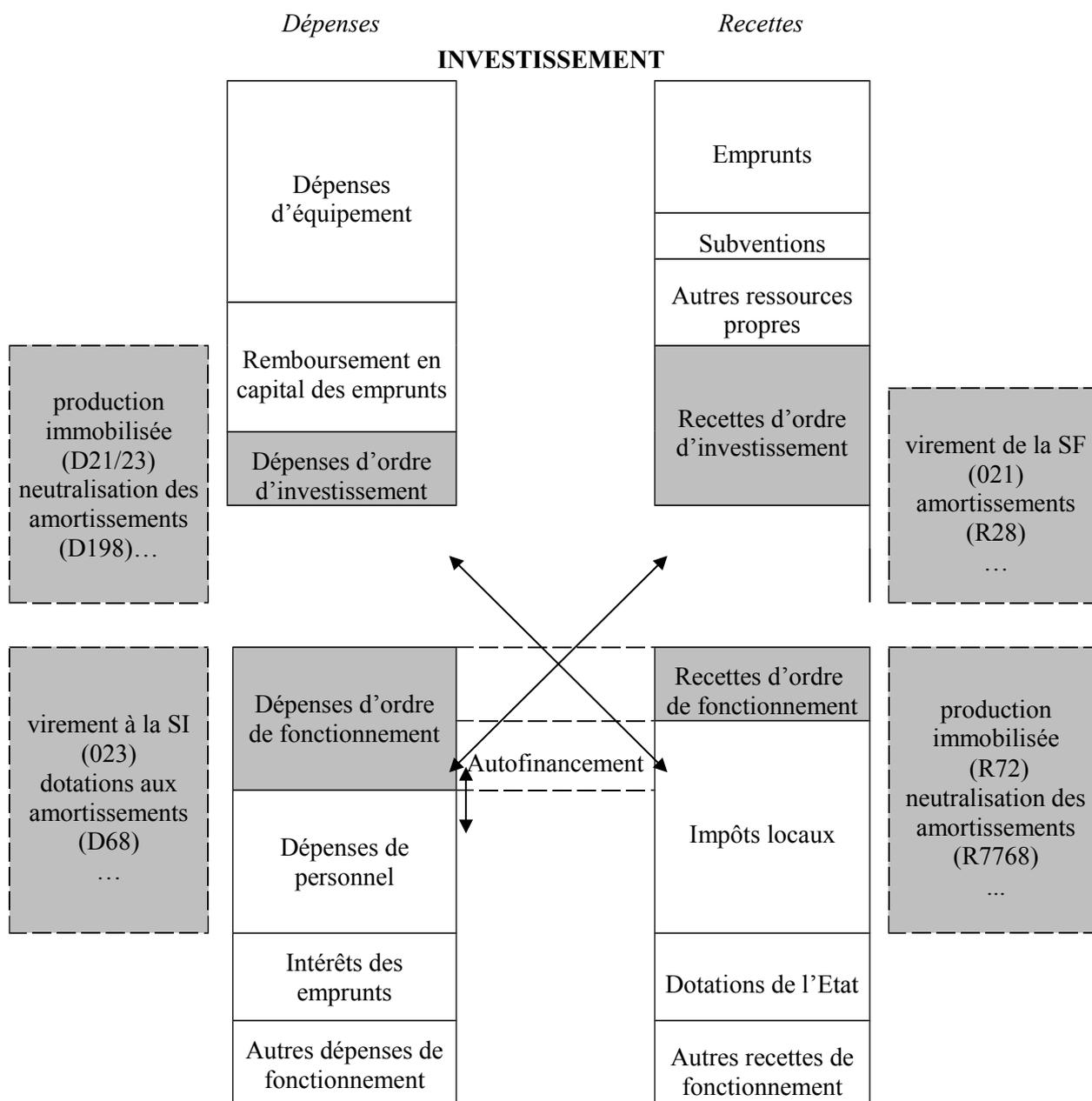
### 1.1.3. Les transferts entre les deux sections

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 se traduire par un encaissement ou un décaissement.

Ces opérations, dites « opérations d'ordre de section à section », sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes. Elles n'influencent 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 section à section représente l'autofinancement dégagé lorsque les dépenses d'ordre de fonctionnement sont supérieures aux recettes d'ordre ; l'autofinancement dégagé est négatif lorsque les recettes d'ordre en fonctionnement sont supérieures aux dépenses d'ordre.



L'autofinancement de l'exercice se compose ainsi du solde des opérations d'ordre de section à section (amortissement, ...) 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°5 du présent Tome liste les principales opérations d'ordre de section à section, et notamment :

- le virement de la section de fonctionnement à la section d'investissement ;
- les dotations aux amortissements (dépense 68, recette 28) ;
- la reprise des subventions d'investissement au compte de résultat (dépense 139, recette 777) ;
- la neutralisation des amortissements des subventions d'équipement versées et des bâtiments administratifs et scolaires (dépense 198, recette 7768)
- la production immobilisée (dépense 21, 23, 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 21, 23, 26, 27) ;
- les plus-values de cession d'immobilisation (dépense 6761, recette 192) ;
- les moins-values de cession d'immobilisation (dépense 192, recette 7761) ;

## 1.2. LA PRÉSENTATION DES DOCUMENTS BUDGÉTAIRES

Le budget du département 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 (article L. 3312-2 du code général des collectivités territoriales).

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.

Les propositions du président du conseil général 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 (article L.3312-1 du code général des collectivités territoriales).

Les départements peuvent se dispenser de mentionner les articles budgétaires lorsque aucun montant n'est à inscrire, dans les colonnes « pour mémoire, budget précédent », « propositions du président du conseil général » ou « vote du conseil général ». 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 ainsi que des ratios relatifs à la situation financière du département).
- ☞ *La deuxième partie* est une *présentation générale* destinée à l'information (tableau d'équilibre financier, balance générale du budget).
- ☞ *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 :

- les modalités de vote ;
- une récapitulation des chapitres votés, intitulée « Vue d'ensemble » ;
- 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.

Il existe donc une présentation des modalités de vote pour les budgets votés par nature et une présentation propre aux budgets votés par fonction.

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

- la situation patrimoniale du département ;
- les engagements donnés ou reçus par le département ;
- divers états d'information : état du personnel, liste des organismes dans lesquels le département a pris un engagement financier, 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 première partie du budget : informations générales

Elle comprend des informations de trois ordres :

- statistiques ;
- fiscales ;
- financières.

#### 1.2.1.1. Les informations statistiques

Les informations *statistiques* comprennent :

- la population totale et la population fictive, calculées à partir des recensements INSEE (et non de la population DGF) ;
- la longueur de la voirie départementale ;
- le nombre d'organismes de coopération auxquels adhère le département ;
- le nombre de mètres carrés de surface utile de bâtiments.

#### 1.2.1.2. Les informations fiscales

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

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

#### 1.2.1.3. Les informations financières

Les informations *financières* (ratios de l'article L.3313-1 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 ;
- 7° dépenses de personnel/dépenses réelles de fonctionnement ;
- 8° coefficient de mobilisation du potentiel fiscal ;
- 9° dépenses de fonctionnement et remboursement de la dette en capital/recettes réelles de fonctionnement ;
- 10° dépenses d'équipement brut/recettes réelles de fonctionnement ;
- 11° encours de dette/recettes réelles de fonctionnement.

*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 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 des travaux en régie (production immobilisée) transférés en section d'investissement. Pour l'application du 9°, sont exclues les dépenses correspondant à des travaux en régie (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 fiscal correspond au rapport entre le produit des contributions directes et le potentiel fiscal, calculé dans les conditions de l'article L.3343-6 du CGCT ;
- 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 le cumul des emprunts et dettes à long et moyen termes.

Ces données synthétiques sont calculées à partir des éléments chiffrés issus du budget auquel elles se rapportent. En outre, les données résultant du dernier compte administratif voté à la date de présentation du budget primitif sont reprises en annexe à celui-ci.

Elles font l'objet d'une insertion dans une publication locale diffusée dans le département.

## **1.2.2. La deuxième partie du budget : présentation générale**

Cette partie se compose d'une vue d'ensemble de la totalité du budget, d'un tableau relatif à l'équilibre financier et de la balance générale du budget, ainsi que, pour les budgets votés par fonction, d'une récapitulation par groupes fonctionnels.

### **1.2.2.1. Vue d'ensemble de la totalité du budget**

Cette vue d'ensemble est composée de deux tableaux visant à faire apparaître :

- d'une part le *total général du budget*, correspondant à la totalisation des dépenses et des recettes des deux sections du budget (investissement et fonctionnement) ;
- d'autre part, le *total général des opérations réelles et des opérations d'ordre du budget*, correspondant à la totalisation de ces opérations inscrites en section d'investissement et de fonctionnement.

### 1.2.2.2. Récapitulation par groupes fonctionnels (vote par fonction)

Ce tableau de deux pages en vis-à-vis récapitule les grandes masses du budget voté par fonction, en dépenses et en recettes, en distinguant les deux sections.

En section d'investissement, ce tableau permet de distinguer les crédits de l'exercice ouverts au titre des autorisations de programme des autres crédits de l'année, pour les dépenses d'équipement départementales ou non départementales.

### 1.2.2.3. L'équilibre financier du budget

Ce tableau vise à faire apparaître l'autofinancement dégagé par la section de fonctionnement pour assurer le remboursement de l'annuité d'emprunt en capital à échoir dans l'exercice et, pour le surplus, pour financer des dépenses d'équipement.

Cet état présente sur deux pages en vis-à-vis les principaux agrégats de dépenses et de recettes du budget. La page de gauche de l'équilibre financier se rapporte à la section d'investissement et la page de droite, à la section de fonctionnement.

Les opérations figurant dans ce tableau se répartissent en opérations réelles, opérations mixtes et opérations d'ordre.

- ☞ *Les opérations réelles* sont celles qui donnent lieu à encaissement ou décaissement. Les dépenses imprévues sont assimilées à des opérations réelles.
- ☞ *Les opérations mixtes* sont celles qui, sans donner lieu à encaissement ou décaissement, se traduisent par une dépense ou une recette de fonctionnement sans contrepartie budgétaire (exemple : provisions, variation de stocks de fournitures consommées, rattachement des charges et des produits. Cf infra : les opérations de section à section).
- ☞ *Les opérations d'ordre* sont celles qui ne donnent lieu ni à encaissement ni à décaissement mais qui comportent une contrepartie budgétaire. Elles s'opèrent soit à l'intérieur de la section d'investissement, soit de section à section. La liste en est donnée en annexe n° 5 du présent Tome.

#### - Les opérations d'ordre de section à section

Elles sont regroupées au sein de chapitres globalisés d'ordre 040 en section d'investissement et 042 en section de fonctionnement.

Elles sont toujours équilibrées en dépenses et en recettes de section à section : le total des dépenses d'investissement inscrites au 040 doit être égal à celui des recettes de fonctionnement inscrites au 042 ; inversement, le total des recettes d'investissement inscrites au 040 doit être égal à celui des dépenses de fonctionnement inscrites au 042.

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

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

#### - Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement

Ces opérations sont regroupées au sein d'un chapitre globalisé d'ordre 041. Elles sont équilibrées en dépenses et en recettes.

Elles correspondent à des opérations patrimoniales particulières telles que : les immobilisations reçues au titre d'un don ou d'un legs, les frais d'études et frais d'insertion suivis de réalisation, les acquisitions en viager,....

- *Les opérations d'ordre à l'intérieur de la section de fonctionnement*

Ces opérations sont regroupées au sein d'un chapitre globalisé d'ordre 043. Elles sont équilibrées en dépenses et en recettes.

#### 1.2.2.4. La balance générale du budget

La balance générale du budget vise à présenter les dépenses et les recettes par nature, en distinguant les opérations réelles des opérations d'ordre.

### 1.2.3. La troisième partie du budget : le vote du budget

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

☞ *Les modalités de vote :*

Ce cadre indique si le budget est voté par chapitre, par article, et si des articles ont été spécialisés. Il précise par ailleurs 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.

#### 1.2.3.1. Les budgets votés par fonction

Sont présentés successivement les chapitres de la section d'investissement, puis les chapitres de la section de fonctionnement.

*La section d'investissement*

☞ Elle commence par une *vue d'ensemble* qui récapitule les chapitres de la section, en faisant apparaître en colonnes :

- le rappel de l'exercice précédent ;
- les propositions du président ;
- le vote du conseil général ;

☞ La vue d'ensemble est suivie du *détail par article* de chaque chapitre.

- *Chacun des chapitres relatifs à l'équipement départemental (groupe 90) fait l'objet en colonnes d'une ventilation par sous-fonctions et rubriques fonctionnelles.*

A l'intérieur de chaque chapitre, les éléments de vote relatifs aux dépenses d'équipement présentent dans un premier cadre le rappel du budget précédent et les propositions du président et dans un deuxième cadre le vote du conseil général.

Dans le groupe 90 « équipements départementaux », chaque programme voté par le conseil général constitue un article. En conséquence, le rappel du budget précédent, les propositions du président, comme le vote du conseil général, distinguent en lignes les articles budgétaires ne comportant pas de programmes et chacun des articles fonctionnels individualisés en programmes.

Le budget est toujours présenté *par article*, ce qui suppose de servir impérativement la ligne « propositions du président » en regard de chaque colonne fonctionnelle.

En revanche, si le conseil général a décidé de ne voter que par chapitre, la ligne « vote du conseil général » peut n'être servie qu'en regard de la colonne « total ».

Un troisième cadre est réservé au rappel du budget précédent, aux propositions et au vote des recettes spécifiques d'équipement.

- Les chapitres du groupe 91 « équipements non départementaux » retracent les opérations de dépenses relatives aux subventions d'équipement versées à des tiers.

Ils font l'objet d'une ventilation fonctionnelle identique à celle des équipements départementaux.

Chaque chapitre présente, en ligne, le rappel du budget précédent, les propositions du président, et le vote du conseil général.

- Les chapitres du groupe 92 « opérations non ventilées » comportent des articles définis par rapport aux dépenses et aux recettes par nature.

Ils présentent, en colonnes, le rappel du budget précédent, les propositions du président, et le vote du conseil général.

Les opérations pour compte de tiers, qui constituent chacune un chapitre, font l'objet d'une récapitulation générale ainsi que d'un détail par chapitre.

Des cadres particuliers sont réservés, l'un aux dépenses imprévues, l'autre au virement de la section de fonctionnement.

#### *La section de fonctionnement*

☞ Elle débute par une *vue d'ensemble* récapitulant les chapitres de la section.

☞ La vue d'ensemble est suivie du *détail par article* de chaque chapitre.

- Au sein du groupe 93 « opérations ventilées », chaque chapitre détaille en colonnes les sous-fonctions ou rubriques.

En lignes, ils détaillent le rappel du budget précédent, les propositions du président et le vote du conseil général.

Chacune de ces lignes est elle-même subdivisée pour distinguer les articles hors subventions versées et les subventions versées pour lesquelles l'article correspond à la subvention versée par bénéficiaires ou par catégories de bénéficiaires. La liste des bénéficiaires ou catégories de bénéficiaires se trouve à la fin de la partie destinée au vote, avant la partie réservée aux annexes.

- Le groupe 94 « services communs non ventilés » se présente comme le groupe 92 en section d'investissement.

Les chapitres de ce groupe se subdivisent en articles correspondant aux dépenses et aux recettes par nature qu'ils contiennent.

### 1.2.3.2. Les budgets votés par nature

Sont présentés successivement les chapitres de la section d'investissement, puis les chapitres de la section de fonctionnement.

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

#### *Section d'investissement*

Elle comprend une vue d'ensemble puis le détail des chapitres.

☞ La *vue d'ensemble* présente les crédits de la section :

- *en dépenses* : les équipements départementaux et les équipements non départementaux, pour lesquels sont distingués des autres crédits ceux résultant des autorisations de programme ouvertes.

- *en recettes* : le financement de ces équipements,

- *en dépenses et en recettes* : les opérations pour compte de tiers, les opérations financières et les opérations patrimoniales (correspondant aux opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement).

La vue d'ensemble est suivie du *détail par article de chaque chapitre*.

☞ *Les dépenses d'équipements départementaux* font l'objet de deux catégories de tableaux, indiquant les articles par nature :

- le tableau des *dépenses d'équipement non individualisées en opérations* présente les chapitres 20, 21, 23 et le chapitre globalisé 010 ainsi que les articles de ces chapitres. Les dépenses d'équipement relatives au RMI sont regroupées dans ce chapitre globalisé. Elles ne peuvent dès lors faire l'objet de chapitres « programme ».

- un tableau *récapitule les chapitres « programmes »* votés par le conseil général.

Chaque chapitre « programme » fait ensuite l'objet d'un tableau qui indique le détail des comptes 20, 21, 23 relatifs à l'opération. Il précise également si celle-ci s'insère ou non dans une autorisation de programme. Sont mentionnées à titre facultatif, pour information, les recettes spécifiquement affectées à ces opérations.

☞ *Le tableau des dépenses d'équipements non départementaux* retrace le versement des subventions d'équipement (chapitre 204).

☞ Le tableau relatif aux *recettes d'équipement* retrace les subventions d'équipement reçues (chapitre 13) et les emprunts, globalisés ou non (chapitre 16).

☞ *Les chapitres « opérations pour le compte de tiers »* sont récapitulés en dépenses et en recettes. Chaque chapitre « opération pour le compte de tiers » fait ensuite l'objet, pour information, en annexe du document budgétaire, d'un tableau spécifique présentant la nature des dépenses et les financements équilibrant l'opération (financement par le tiers, par le département et le cas échéant emprunt souscrit pour le compte du tiers).

☞ *Les opérations financières* sont présentées sur une double page, en dépenses et en recettes (hors opérations d'ordre à l'intérieur de la section). Sont considérées comme opérations financières :

- *en dépenses*, des opérations réelles, telles que les remboursements d'emprunts et les acquisitions de participations ; des opérations d'ordre de section à section représentant des reprises sur autofinancement. Le crédit pour dépenses imprévues est assimilé à une dépense réelle.

- *en recettes*, les ressources propres d'origine externe (DGE première part et FCTVA), et les ressources propres d'origine interne correspondant à l'autofinancement de l'exercice (recettes d'ordre de section à section).

Un cadre spécifique permet :

- de faire apparaître le solde des opérations financières disponible pour financer les équipements départementaux,

- de s'assurer du respect de la règle de l'équilibre réel du budget (article L.1612-4 du CGCT, cf. chapitre 2 du présent Titre) en déduisant de ce solde les charges dont le transfert en investissement est autorisé pour permettre leur financement par emprunt ; ces charges n'ont pas en effet à être obligatoirement autofinancées.

☞ Un dernier tableau présente *les opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement* appelées *opérations patrimoniales*. La liste des opérations d'ordre à l'intérieur de la section d'investissement est donnée en annexe n°5 du présent tome.

### *Section de fonctionnement*

☞ La section de fonctionnement comporte une *vue d'ensemble*, récapitulant les chapitres.

☞ Elle est suivie en liste *du détail par article de chacun des chapitres*, en dépenses puis en recettes.

Les dépenses et recettes réelles sont distinguées des dépenses et recettes d'ordre.

La liste des articles relatifs aux subventions versées (article par bénéficiaire ou catégorie de bénéficiaires), figure à la fin des dépenses de la section de fonctionnement.

#### 1.2.4. 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 ou relatifs aux engagements du département 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 au budget primitif et au compte administratif comprennent :

☞ *la présentation par fonction*, pour les budgets votés par nature ;

La présentation croisée par fonction est intégrée en tête des annexes et ne fait pas l'objet d'un vote.

En section d'investissement, elle ventile par fonction les chapitres de dépenses d'équipement départementaux et non départementaux et de recettes d'équipement

En revanche, les dépenses et les recettes financières (mouvements financiers de dépenses et financement globalisé), ainsi que les opérations pour compte de tiers ne font pas l'objet de ventilation fonctionnelle.

En section de fonctionnement, la présentation par fonction est croisée avec les comptes à trois chiffres à l'exception du compte 641 qui est décliné à quatre chiffres.

En revanche, certaines dépenses et certaines recettes ne peuvent être ventilées du fait de leur caractère général (intérêts des emprunts, dotations reçues de l'Etat et impôts).

☞ *la présentation croisée par nature*, pour les budgets votés par fonction ; ;

☞ *les listes des organismes dans lesquels le département a pris un engagement financier ;*

☞ *l'état de la dette* départementale par catégorie de prêteurs et par catégories de dettes (emprunts obligataires, emprunts auprès d'établissements de crédit, dépôts et cautionnements reçus, emprunts et dettes assortis de conditions particulières). Il comporte les éléments d'information relatifs aux instruments de couverture de risques financiers (niveau de la garantie, rappel du déroulement antérieur du contrat) éventuellement souscrits et aux crédits de trésorerie ainsi qu'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 n° NOR IOCB1015077C du 25 juin 2010 ;

☞ *l'état des immobilisations* appartenant au département (biens meubles, immeubles, participations et immobilisations financières. Cet état est à renseigner de manière facultative, conformément aux articles L. 3313-1 et R. 3313-7 du CGCT.

☞ *l'état des provisions* constituées à la date du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice. Cet état est destiné à permettre à l'assemblée d'apprécier l'opportunité de maintenir, compléter ou reprendre les provisions déjà constituées en fonction de l'existence et du niveau du risque ou de la dépréciation provisionnée. Un second tableau présente les nouvelles provisions constituées (leur nature, leur objet et leur montant).

☞ *l'état des charges transférées*, faisant apparaître la nature de la charge étalée, et la durée d'étalement retenue par le conseil général.

☞ *l'état des engagements donnés* par le département, en ce qui concerne les emprunts garantis, les contrats de crédit-bail, les subventions en annuités ;

- ☞ *les éléments de calcul du ratio de l'article L.3231-4 du CGCT (cf. annexe n°10 du présent Tome) ;*
- ☞ *les engagements reçus par le département (dont les subventions en annuités éventuellement reçues) ;*
- ☞ *la situation des autorisations de programme et des autorisations d'engagement en cours mentionne, pour chacune d'entre elles, le montant initial, éventuellement le montant révisé, le montant des réalisations antérieures cumulées au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice, le montant des crédits de paiements ouverts au titre de l'exercice, et le montant des restes à financer pour les prochains exercices ;*
- ☞ *l'état des recettes grevées d'affectation spéciale, destiné à servir de compte d'emploi, soit pour les fonds reçus et reversés de façon extra-budgétaire, soit pour les recettes budgétaires affectées à des dépenses particulières, et pour lesquelles la présentation croisée ne suffit pas à donner l'information requise ;*
- ☞ *les méthodes comptables utilisées en matière d'amortissement ;*
- ☞ *le détail des chapitres d'opérations pour compte de tiers ;*
- ☞ *la présentation de l'équilibre des opérations financières ;*
- ☞ *l'état du personnel ;*
- ☞ *la liste des organismes de regroupement auxquels adhère le département ;*
- ☞ *la liste des établissements ou services créés par le département ;*
- ☞ *la liste des bénéficiaires de subventions versées par le département dans le cadre du vote du budget. Cette liste précise pour chacun des bénéficiaires, l'objet et le montant de la subvention ;*
- ☞ *les décisions du conseil général en matière de taux de contributions directes et indirectes .*

La dernière page du budget comporte les signatures des conseillers généraux avec indication du détail des votes et de la date de transmission au représentant de l'Etat.

Lorsqu'une décision modificative ou le budget supplémentaire a pour effet de modifier le contenu de l'une des annexes au budget primitif, celle-ci doit être à nouveau produite pour le vote de la décision modificative ou du budget supplémentaire.

Les annexes à établir au seul compte administratif sont les suivantes :

- ☞ *la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ;*
- ☞ *la liste des concours attribués par le département sous forme de prestations en nature ou de subventions ;*
- ☞ *la liste des subventions attribuées par le département au profit de chaque commune au cours de l'exercice*
- ☞ *l'état de variation des immobilisations ;*
- ☞ *l'état des travaux en régie (production immobilisée) ;*
- ☞ *l'état présentant le montant de recettes et de dépenses affectées aux services assujettis à TVA qui ne font pas l'objet d'un budget annexe distinct du budget général ;*
- ☞ *l'état retraçant les actions de formation des élus, conformément à l'article L. 3123-10 du CGCT.*

## 2. LES DÉCISIONS MODIFICATIVES

Des impératifs juridiques, économiques et sociaux, difficiles à prévoir dans leurs conséquences financières, peuvent obliger le conseil général 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. Ces votes interviennent dans le cadre de décisions modificatives ; les documents qui les décrivent ne comprennent que les chapitres et articles modifiés.

Les décisions modificatives qui peuvent être votées en cours d'année résultent des virements de crédits nécessaires, de l'emploi des 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 (voir ci-dessous).

## 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.

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 ne peut intervenir qu'après le vote du compte administratif (cf. chapitre 5 du Titre 3 du présent Tome).

Elle 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 922 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 général.

Dès que les résultats de l'exercice précédent sont connus, c'est-à-dire lorsque le conseil général a délibéré sur le compte administratif (au plus tard le 30 juin de l'année suivant la clôture de l'exercice), il est nécessaire de les réintroduire dans la gestion en cours, soit pour affecter l'excédent de la section de fonctionnement et reporter le solde d'exécution de la section d'investissement, soit pour résorber les déficits en créant des ressources supplémentaires de manière à aboutir à un équilibre budgétaire par section.

# **TITRE 2**

## **LES PROTOCOLES INFORMATIQUES**

Le présent titre a pour finalité de rappeler la façon dont le président du conseil général et le payeur départemental 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 départements 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 président du conseil général et le payeur départemental, donne au conseil général 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'un département, ne doit pas priver le président du conseil général de sa liberté de gestion ni entraver le bon fonctionnement des services départementaux.

C'est la raison pour laquelle la présente instruction a prévu des échanges d'informations réciproques entre le président du conseil général et le payeur départemental.

Le président du conseil général doit ainsi transmettre au payeur départemental les décisions budgétaires, les titres de recettes et les mandats de paiement accompagnés de leurs bordereaux.

De son côté, le payeur départemental doit porter régulièrement à la connaissance du président du conseil général, selon des périodicités définies au titre 4, chapitre 2 « La comptabilité du payeur départemental » 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*.

## 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 <sup>1</sup>.

En effet, pour que les outils informatiques du payeur départemental puissent donner leur pleine mesure, il est apparu opportun de rechercher une *complémentarité* avec les moyens de traitement dont dispose le président du conseil général.

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.

---

<sup>1</sup> L'informatisation des paieries départementales s'appuie sur la technique de la télégestion, qui fait intervenir un département informatique du Trésor relié à la paierie départementale par une liaison spécialisée ;

## 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 14);
- et un protocole, dans le sens «retour», appelé OCRE (annexe 15).

### 2.1. LE PROTOCOLE « INDIGO »

Ce protocole correspond aux échanges d'informations émanant du conseil général 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 3, chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice » du présent Tome).

Le protocole INDIGO généralise, en outre, des *zones de références stables* permettant notamment d'identifier les fournisseurs et les redevables du département, sous réserve bien évidemment que ces zones soient servies par les services départementaux. Il est précisé que les identifiants retenus par le département 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 14 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 du payeur départemental.

En effet, le protocole OCRE est destiné à restituer au président du conseil général la « valeur ajoutée » apportée par le payeur départemental dans le traitement des opérations reçues du département.

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 payeur 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 1<sup>er</sup> mars N et le 31 mars N).

Enfin, le fichier OCRE suppose, pour être opérationnel, que le département 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 président du conseil général selon la périodicité (quotidienne, hebdomadaire ou mensuelle) et le type de support souhaités (disquette, bande magnétique, messagerie électronique).

Le protocole « OCRE » est joint en annexe 15 du présent Tome.

Les interfaces INDIGO et OCRE permettent ainsi de renforcer les liens entre les services du conseil général et ceux du payeur départemental. 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 général et rendu exécutoire, le budget permet d'exécuter les dépenses et les recettes de l'exercice.

Le président du conseil général, 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 budgétaire et comptable.

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.

### 1. BUDGET VOTÉ PAR NATURE

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

La codification fonctionnelle, au niveau le plus détaillé ouvert dans la nomenclature, doit compléter l'imputation en comptabilité générale. Des exemples sont fournis au §3 ci-après.

Si la collectivité, pour les besoins de son information interne, souhaite affiner les imputations fonctionnelles en ouvrant des subdivisions qui lui sont propres, ces subdivisions ne sont pas reprises par le comptable dans ses écritures, et n'ont pas à figurer dans les documents budgétaires. De telles subdivisions n'ont en effet de signification que pour la collectivité qui les ouvre, mais leur inscription dans les documents budgétaires et comptables 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 internes de gestion, élaborer une comptabilité analytique, ou pour tout autre usage correspondant à ses besoins d'information.

### 2. BUDGET VOTÉ 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, les mandats et les titres de recettes comportent l'imputation en comptabilité générale au niveau le plus détaillé. Des exemples sont fournis au §3 ci-après.

### 3. EXEMPLES

Les sept exemples ci-après décrivent le niveau obligatoire d'exécution selon que :

- le budget a été voté par nature,
- le budget a été voté par fonction.

### 3.1. EXEMPLE N° 1

Un mandat émis en règlement d'une facture de fournitures administratives concernant les services généraux s'impute au compte 6064 "Fournitures administratives" en comptabilité générale.

*Si le budget est voté par nature*, le mandat s'impute au chapitre 011 "Charges à caractère général" et à l'article budgétaire 6064, qui coïncide alors avec l'imputation comptable. Il comporte en outre la codification fonctionnelle 0202 « Administration générale de la collectivité - autres moyens généraux ».

*Si le budget est voté par fonction*, le mandat s'impute à l'article budgétaire 930.202 "Autres moyens généraux" au sein du chapitre 930 "Administration générale de la collectivité". Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 6064 « fournitures administratives ».

### 3.2. EXEMPLE N° 2

Un mandat émis en règlement d'une annuité d'emprunt en devises s'impute en comptabilité générale :

- pour la part en capital, au compte 1643 « emprunts en devises » ;
- pour la part des intérêts, au compte 66111 « intérêts réglés à l'échéance ».

*Si le budget est voté par nature*, le mandat s'impute :

- pour la part en capital, au chapitre 16 "Emprunts et dettes assimilées" et à l'article budgétaire 1643, qui coïncide alors avec l'imputation comptable.
- pour la part des intérêts, au chapitre 66 "Charges financières" et à l'article budgétaire 66111, qui coïncide alors avec l'imputation comptable.

Le mandat comporte 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, au chapitre 923 « Dettes et autres opérations financières » et à l'article budgétaire 1643, qui coïncide alors avec l'imputation comptable.
- pour la part intérêts, au chapitre 943 « Opérations financières » et à l'article budgétaire 66111 « intérêts réglés à l'échéance », qui coïncide alors avec l'imputation comptable.

### 3.3. EXEMPLE N° 3

Un mandat émis en règlement de travaux de bâtiment pour la construction d'un bâtiment scolaire s'impute au compte 21312 « bâtiments scolaires » en comptabilité générale.

*Si le budget est voté par nature*, le mandat s'impute au chapitre 21 "Immobilisations corporelles" et à l'article budgétaire 21312, qui coïncide alors avec l'imputation comptable. Il comporte en outre la codification fonctionnelle 221 « collèges ».

*Si le budget est voté par fonction*, le mandat s'impute à l'article 902.21 « collèges » au sein du chapitre 902 "Enseignement". Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 21312 « bâtiments scolaires ».

### 3.4. EXEMPLE N° 4

Si le conseil général a décidé de suivre cet investissement par programme en lui attribuant le numéro 10, le mandat s'impute, selon les cas, de la façon décrite ci-après.

*Si le budget est voté par nature*, le mandat s'impute au chapitre 10, et à l'article budgétaire 21312-010 « bâtiments scolaires ». L'imputation comptable correspond au compte 21312. S'y ajoute en outre la codification fonctionnelle 221 « collèges ».

*Si le budget est voté par fonction*, le mandat s'impute au chapitre 902 "Enseignement" et à l'article budgétaire 902.21 « collèges », suivi du numéro du programme, c'est à dire : 90221.10. Il comporte de plus la mention de l'imputation en comptabilité générale : 21312 « bâtiments scolaires ».

### 3.5. EXEMPLE N° 5

Un titre de recettes pour l'encaissement de droits d'entrée au musée départemental s'impute au compte 7062 « redevances et droits des services à caractère culturel » en comptabilité générale.

*Si le budget est voté par nature*, le titre de recettes s'impute au chapitre 70 "Produits des services et du domaine" et à l'article budgétaire 7062 qui coïncide alors avec l'imputation comptable. Il comporte en outre la codification fonctionnelle 314 « Musées ».

*Si le budget est voté par fonction*, le titre de recettes s'impute à l'article budgétaire 933.14 « Musées » au sein du chapitre 933 "Culture, vie sociale, jeunesse sports et loisirs". Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale : 7062 « redevances et droits des services à caractère culturel ».

### 3.6. EXEMPLE N° 6

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 est voté par nature*, le titre de recettes s'impute au chapitre 10 "Dotations, fonds divers et réserves" et à l'article budgétaire 10222, qui coïncide alors avec l'imputation comptable. Il comporte 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 922 « dotations, subventions et participations non affectées » à l'article budgétaire 10222, qui coïncide alors avec l'imputation comptable.

### 3.7. EXEMPLE N° 7

Un titre de recettes émis pour l'encaissement d'une subvention de la région afférente à la construction du bâtiment scolaire s'impute au compte de subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables 1312 « Régions » en comptabilité générale.

*Si le budget est voté par nature*, le titre de recettes s'impute au chapitre 13 "Subventions d'investissement" et à l'article budgétaire 1312, qui coïncide alors avec l'imputation comptable. Il comporte en outre la codification fonctionnelle 221 « collèges ».

*Si le budget est voté par fonction*, le titre de recettes s'impute à l'article budgétaire 902.21 « collèges » au sein du chapitre 902 "Enseignement". Il comporte la mention de l'imputation en comptabilité générale au compte de subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables 1312 « Régions ».

### 3.8. TABLEAU RÉCAPITULATIF DES EXEMPLES PRÉSENTÉS

Le tableau ci-après récapitule l'ensemble des exemples présentés. Se reporter également au Tome II, Titre 1, Chapitre 3 "Les autorisations budgétaires" pour la définition des chapitres et des articles, aux protocoles informatiques figurant en annexes n° 14 et 15, pour la définition des zones informatiques, ainsi qu'aux chapitres 1 et 2 du présent Titre relatif à l'exécution budgétaire.

Ex	Vote	Imputation budgétaire chapitre article	Imputation comptable	Codification fonctionnelle
1	Nature	Chap 011 Art 6064	Compte 6064	0202
	Fonction	Chap 930 Art 930.202	Compte 6064	
2	Nature	Chap 16 Art 1643	Compte 1643	01
		Chap 66 Art 6611	Compte 6611	01
	Fonction	Chap 923 Art 1643	Compte 1643	
		Chap 943 Art 6611	Compte 6611	
3	Nature	Chap 21 Art 21312	Compte 21312	221
	Fonction	Chap 902 Art 902.21	Compte 21312	
4	Nature	Chap 10 Art 21312.10	Compte 21312	221
	Fonction	Chap 902 Art 902.21.10	Compte 21312	
5	Nature	Chap 70 Art 7062	Compte 7062	314
	Fonction	Chap 933 Art 933.14	Compte 7062	
6	Nature	Chap 10 Art 10222	Compte 10222	01
	Fonction	Chap 922 Art 10222	Compte 10222	
7	Nature	Chap 13 Art 1312	Compte 1312	221
	Fonction	Chap 902 Art 902.21	Compte 1312	

## **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 C.G.C.T., 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 noms, prénoms et qualité de la personne qui a émis le titre » (2ème alinéa du 4 de l'article L. 1617-5 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<sup>er</sup> volet – Titre de recettes exécutoire formant bulletin de perception qui permet de suivre le recouvrement de la créance ;
- 2<sup>ème</sup> 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<sup>ème</sup> volet – Titre de recettes exécutoire formant avis des sommes à payer destiné au débiteur ;
- 4<sup>ème</sup> 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 départements 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 <sup>1</sup> :

- 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.

---

<sup>1</sup> 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.

Il convient de ne pas porter sur un même bordereau des recettes d'investissement et des recettes de fonctionnement.

Chaque feuillet reprend le total cumulé figurant au feuillet précédent en regard de la mention : « total à reporter ». Sur le dernier feuillet, le montant total du bordereau de titres est suivi du report du montant des émissions antérieures pour l'exercice considéré, et le cas échéant, du montant des titres non admis, ainsi que du montant cumulé des titres admis depuis le début de l'exercice.

Le bordereau de titres est arrêté en lettres, sauf lorsqu'il est établi par un procédé mécanographique.

S'il récapitule des titres qui doivent être rendus exécutoires à leur émission, la signature de l'ordonnateur sera précédée de l'apposition de la formule exécutoire libellée comme suit :

« Arrêté le présent bordereau journal à la somme de ... (en toutes lettres) comprenant les titres n° ... à ... (sauf n° ...) exécutoires en application de l'article 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°14 et 15 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.

Parallèlement et sous réserve des dispositions spécifiques arrêtées dans le cas de dématérialisation des supports papier, les différents documents (bordereau-journal, titres de recettes et pièces justificatives) continuent à être produits dans les conditions habituelles aux comptables.

## **4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX RECETTES PERÇUES AVANT ÉMISSION DE TITRES**

Il s'agit, d'une part, des recettes perçues par le comptable avant émission des titres, d'autre part, des recettes perçues au comptant par les régisseurs.

### **4.1. RECETTES PERÇUES PAR LE COMPTABLE**

De nombreuses recettes sont encaissées par le comptable sans qu'il y ait eu, préalablement, émission de titres par l'ordonnateur. 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.

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 émarginé 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 OU ANNULATIONS DE RECETTES**

### **5.1. RECTIFICATIONS EN CAS DE DÉCOMPTE INSUFFISANT**

Il est établi un titre de recettes complémentaire, pour la différence à mettre en recouvrement. Ce titre fait référence au titre initial et est appuyé du décompte rectifié.

### **5.2. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DE RECETTES**

#### **5.2.1. Principe**

Les réductions ou annulations de recettes ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. Elles sont constatées au vu d'un document rectificatif établi par l'ordonnateur et comportant les caractéristiques du titre de recettes rectifié (notamment date, numéro, montant, imputation) ainsi que les motifs de la rectification.

Les 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 recouvré ;
- 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 (complété de la codification fonctionnelle) et à l'article fonctionnel initialement mouvementé 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 recouvré ; 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 PAR 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° 3 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° 4 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 payeur départemental 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 intéressée du compte de tiers est créditée par le débit du compte 6541 « Créances admises en non-valeur ».

L'écriture est passée au vu d'un mandat émis par l'ordonnateur et appuyé de la décision de l'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

### 6.3.2. Lors du jugement des comptes

Les dispositions prises lors de l'admission en non-valeur par l'assemblée délibérante ont uniquement pour objet de faire disparaître de la comptabilité des créances irrécouvrables et non pas de dégager la responsabilité du comptable.

Le juge des comptes, à qui il appartient d'apurer définitivement les comptes, conserve en effet le droit de contraindre le comptable en recettes quand il n'a pas fourni toutes les justifications nécessaires à sa décharge et ce, malgré l'existence d'une décision de l'assemblée délibérante.

Inversement il peut, malgré la décision de l'assemblée délibérante refusant d'admettre une somme en non-valeur, décharger le comptable et le déclarer quitte. 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 débit, 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 débit, 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 un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. Il doit rester dans la limite des autorisations données par l'Assemblée (budget et autorisations de programme) 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 est 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. 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 l'ordonnateur en demeure d'effectuer le mandatement. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet dans le délai d'un mois, il procède au mandatement d'office (cf. § 3.2 du présent chapitre intitulé « Mandatement d'office »).

#### **2. MANDATS DE PAIEMENT**

##### **2.1. RÈGLES DE PRESCRIPTION ET DE DÉCHÉANCE**

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 général.

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 ».)

Le mandat de paiement doit obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- numéro d'ordre, pris dans une série annuelle continue, chaque budget annexe faisant l'objet d'une série particulière ; toutefois, si les besoins du département le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget ;
- 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 budgétaires et comptable à donner à la dépense et éventuellement codification fonctionnelle, aux niveaux les plus fins apparaissant dans les nomenclatures ;
- le cas échéant, numéro d'inventaire (cf. chapitre 4 intitulé « Description d'opérations spécifiques » du présent titre) ;
- montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises. Si l'activité est assujettie à la T.V.A., il y a lieu de distinguer le montant hors taxe de la dépense budgétaire et le montant de la T.V.A. « déductible » ;
- somme nette à payer au créancier désigné sur le mandat.
- l'exercice et la date d'émission.

Il mentionne, 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 Mlle. Le nom patronymique doit être suivi du prénom usuel inscrit en toutes lettres. La seule tolérance de l'initiale du prénom ne peut être admise qu'en matière de paiement par virement de compte et dans l'hypothèse où l'identité du créancier peut être recoupée à l'aide d'éléments complémentaires (profession du créancier, adresse du créancier, etc.) figurant sur le mandat et reproduits sur l'ordre de virement avec avis de crédit.

En ce qui concerne les sociétés, les sigles usuels peuvent être également retenus, dès lors que ceux-ci suffisent par eux-mêmes pour déterminer sans difficulté la forme juridique de l'entreprise ainsi :

- SA, pour Société Anonyme ;
- SARL, pour Société à responsabilité limitée ;
- SNC, pour Société en nom collectif, etc.

L'indication de l'adresse du créancier est facultative pour les règlements des dépenses de personnel permanent.

En matière de paiement par virement, les indications concernant le numéro du compte à créditer, ainsi que la désignation du centre de chèques postaux ou de l'établissement chargé de la tenue du compte du créancier, doivent faire l'objet d'une attention particulière pour éviter les rejets de la part des banques ou des centres de chèques postaux.

Il convient notamment :

- de séparer nettement les indications relatives, d'une part, au nom du bénéficiaire du virement, d'autre part, au nom de l'établissement qui tient son compte ;
- de ne faire figurer aucun numéro de référence, autre que le numéro de compte, dans l'intitulé des comptes ;
- de ne porter dans la colonne « Montant » aucune mention autre que la somme à virer.

### 2.3.2. Somme brute et somme nette à payer

La somme brute correspond au montant de la dépense budgétaire. Elle est le plus souvent identique à la somme nette à payer au créancier.

Toutefois, certaines déductions peuvent, ou doivent, être effectuées sur la somme brute, soit par l'ordonnateur, soit par le comptable.

Inversement, dans l'hypothèse où la dépense relève d'une activité assujettie à la T.V.A., la somme nette à payer est supérieure à la dépense budgétaire puisqu'elle inclut la T.V.A., alors que la dépense budgétaire est liquidée hors taxe déductible <sup>1</sup>.

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° 2012-1642 du 7 novembre 2012, le comptable public assignataire de la dépense est seul habilité à en recevoir notification et à en assurer l'exécution.

---

<sup>1</sup> 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.

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 à la suite de cessions et oppositions qui lui ont été régulièrement notifiées.

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 du département, 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 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 à l'appui 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 à l'appui duquel elle est produite doit être mentionnée.

Il est rappelé que le créancier doit toujours pouvoir être en mesure d'identifier et de déterminer l'exactitude du versement effectué à son profit. Lorsque le document qui lui est destiné, tel l'avis de crédit, par exemple, ne permet pas de mentionner les indications suffisantes, les précisions complémentaires sont portées à sa connaissance directement par l'ordonnateur à l'aide d'un document distinct, sous la forme d'une note ou d'une lettre. L'envoi de ces informations implique, bien entendu, que l'ordonnateur se soit assuré au préalable auprès du comptable de la mise en paiement effective de la dépense.

### 2.3.6. Imputation

Sous cette rubrique, doivent être portées les informations relatives à l'article budgétaire, le numéro de comptes par nature, et pour les départements votant leur budget par nature, la codification fonctionnelle.

Cette rubrique comprend trois zones :

- la première zone, qui est toujours servie, fait référence au compte par nature ; dans le cas d'un vote par nature, le compte figurant dans cette zone coïncide avec l'article budgétaire ;
- la deuxième zone la deuxième zone est servie lorsqu'un ou plusieurs *programmes* ont été votées en section d'investissement : en cas de vote par nature, le numéro de l'opération correspond au chapitre budgétaire ; en cas de vote par fonction, il permet de déterminer l'article budgétaire (article fonctionnel complété du numéro de programme).

Cette zone est également servie pour identifier, les dépenses afférentes aux chapitres RMI et APA, en indiquant le code 1 (chapitre RMI en section d'investissement), 2 (chapitre RMI en section de fonctionnement) et 3 (chapitre APA).

Par ailleurs, elle est servie pour identifier, en cas de vote du budget par nature, les dépenses afférentes aux chapitres globalisés d'opérations d'ordre, en indiquant le code 4 (chapitre 040 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » en section d'investissement), le code 5 (chapitre 041 « Opérations patrimoniales » en section d'investissement) et le code 6 (chapitre 042 « Opérations d'ordre de transfert entre sections » en section de fonctionnement).

- la troisième zone fait référence à la fonction. Dans le cas d'un vote par fonction, la troisième 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. chapitre 3 du titre 1 du présent Tome). Dans le cas d'un vote par nature, cette zone enregistre la codification fonctionnelle.

En cas de codifications fonctionnelles multiples, le mandat est affecté d'une codification particulière (cf. protocole INDIGO décrit en annexe 14) ; 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 mandatement, 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 mandatemets 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 paye 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 chapitre et article d'imputation budgétaire 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 mandatemets de dépenses de personnel doivent toujours être récapitulés sur des bordereaux spécifiques insérés dans la série normale des bordereaux. Si les besoins du département le nécessitent, les dépenses de personnel peuvent faire l'objet d'une série distincte de bordereaux.

Ces règles peuvent s'appliquer à d'autres dépenses du même type, notamment celles relatives aux versements d'allocations et de bourses.

## 2.5. MODALITÉS DE RECTIFICATION DES ERREURS MATÉRIELLES DE CALCUL SUR LES PIÈCES JUSTIFICATIVES PRODUITES PAR LES CRÉANCIERS

L'application de la règle selon laquelle la rectification des erreurs constatées sur les factures, mémoires ou autres pièces justificatives produites par les créanciers, doit être approuvée par ces derniers, conduit à leur renvoyer les documents erronés, même lorsque ceux-ci ne comprennent que des erreurs matérielles de calcul qui ne peuvent être contestées par les intéressés. L'échange de correspondance qui s'impose alourdirait, sans intérêt, l'exécution du service. Il appartient aux ordonnateurs d'apprécier les cas où il peut être procédé d'office, sans l'approbation des fournisseurs ou entrepreneurs, aux redressements des erreurs matérielles de calcul.

Il suffit, en marge de la facture ou du mémoire et en regard de la ligne sur laquelle a été constatée l'erreur, de porter la mention « erreur de calcul à déduire (ou à ajouter) : .E (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 JUSTIFIANT LA DÉPENSE

En cas de perte, destruction ou vol de documents justifiant des dépenses de la collectivité, le comptable peut, sous le contrôle du juge des comptes, remplacer des documents par un certificat visé par l'ordonnateur, exposant les circonstances de la perte, de la destruction ou du vol, appuyé du duplicata des documents absents.

# 3. TRANSMISSION DES MANDATS DE PAIEMENT AU COMPTABLE

## 3.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Les mandats appuyés des pièces justificatives et des documents relatifs au mode de règlement des dépenses sont récapitulés dans l'ordre croissant des articles budgétaires sur un bordereau établi en un seul exemplaire <sup>1</sup>.

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 (vote par nature) ;
- le numéro d'inventaire ;
- le montant de la somme ordonnancée toutes taxes comprises sauf si l'activité est assujettie à la T.V.A. (voir ci-dessus § 2.3 du présent chapitre).

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

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 du département le nécessitent, des séries distinctes à l'intérieur desquelles la numérotation est continue peuvent être ouvertes au sein d'un même budget.

Il convient de ne pas porter sur un même bordereau des dépenses d'investissement et des dépenses d'exploitation, à l'exception des dépenses relatives aux emprunts (capital/intérêts).

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.

### 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 RELATIVES AUX PROCÉDURES INFORMATISÉES

Il convient de se référer aux dispositions contenues dans les protocoles INDIGO et OCRE figurant en annexes n° 14 et n° 15 du présent Tome.

Les supports magnétiques sont transmis au département informatique du Trésor auquel est rattaché le poste comptable.

Parallèlement et sous réserve des dispositions spécifiques arrêtées dans le cas de dématérialisation des supports papier, les différents documents (bordereau-journal, mandats de paiement et pièces justificatives) continuent à être produits dans les conditions habituelles aux comptables.

## 4. DISPOSITIONS APPLICABLES AUX DÉPENSES AVANT MANDATEMENT

Certaines dépenses, en raison de leur nature particulière, peuvent être payées sans mandatement préalable. 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 informe 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'AVANCES

Le fonctionnement des régies d'avances est fixé par le décret n° 97-1259 du 29 décembre 1997 et par l'instruction interministérielle n° 98-037-A-B-M du 20 février 1998 sur les régies de recettes, d'avances et de recettes et d'avances des collectivités et établissements publics locaux.

Les régies d'avances sont notamment destinées à assurer le paiement de certaines dépenses de faible montant.

La réglementation sur les dépenses publiques qui s'impose au comptable s'impose également au régisseur tant pour ce qui concerne les modalités de règlement que les justifications à produire à l'appui de la dépense.

Selon la fréquence prévue par l'acte constitutif de la régie et au minimum à la fin de chaque mois, le régisseur adresse à l'ordonnateur pour visa deux exemplaires de son bordereau-journal de dépenses appuyés des justifications prévues par la réglementation. L'ordonnateur contrôle ces documents, arrête l'un des exemplaires du bordereau-journal de dépenses qu'il transmet au comptable avec les justifications et le mandat de paiement correspondant.

Le comptable effectue les mêmes contrôles que ceux qu'il exerce lorsque les dépenses sont effectuées directement par lui-même.

## 5. RÉDUCTIONS OU ANNULATIONS DES DÉPENSES

### 5.1. PRINCIPES

Les réductions ou annulations de dépenses ont généralement pour objet de rectifier des erreurs matérielles. 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'ils concernent (charges à payer, charges constatées d'avance).

#### 5.1.1. Réductions ou annulations concernant l'exercice en cours

Le total des mandats émis tel qu'il apparaît sur le dernier bordereau de mandats ne doit pas être modifié lorsque l'un des mandats émis vient à être annulé.

Les mandats rectificatifs, comportant la même imputation budgétaire et comptable que les mandats initiaux et rappelant s'il y a lieu la codification fonctionnelle (vote par nature), sont transmis aux comptables par bordereaux de mandats à annuler numérotés dans *une série spéciale distincte* de la série des bordereaux de mandats émis.

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

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, les réductions ou annulations de dépenses sont portées au crédit du compte qui avait enregistré la dépense initiale par le débit :

- du compte de tiers qui avait pris en charge le mandat initial si ce dernier n'a pas été payé ;
- du compte 46721 « Débiteurs divers » 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.

### **5.1.2. Réductions ou annulations concernant un exercice clos**

Le document rectificatif, représenté matériellement par un titre de recettes, est imputé à l'article budgétaire mouvementé lors de l'émission du mandat initial si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement. S'il s'agit d'une rectification relative à une dépense de fonctionnement, le titre est imputé à l'article 773 pour les budgets votés par nature, complété de la codification fonctionnelle, et à l'article fonctionnel initialement mouvementé pour les budgets votés par fonction.

Dans la comptabilité générale tenue par le comptable, le titre portant rectification est imputé au crédit du compte budgétaire débité à l'origine si la rectification se rapporte à une dépense d'investissement ou au crédit du compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs ou atteints par la déchéance quadriennale » s'il s'agit d'une dépense de fonctionnement.

En contrepartie, le comptable débite soit le compte 46721 « Débiteurs divers » si le montant initial a été payé, soit le compte de restes à payer où figure le mandat, dans le cas contraire (cf. fiche d'écritures comptables).

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

### 6.2.2. Dépenses irrégulières ou insuffisamment justifiées

#### 6.2.2.1. Suspension de paiement

Lorsque aux termes 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 C.G.C.T. 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 départementales (article L. 1617-3 du C.G.C.T.).

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 supra<sup>1</sup>, 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.

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 DES RÈGLEMENTS PAR VIREMENT

L'ordonnateur et le comptable doivent avoir soin, lorsque les sommes dues aux créanciers sont réglées par virement de compte, d'indiquer aux intéressés avec suffisamment de détails l'objet exact et le décompte de la dépense, ainsi que les références des pièces (factures, mémoires, marchés) produits par le titulaire de la créance et que le virement a pour objet de régler.

Les virements bancaires 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.

### 7.3. RÈGLEMENT PAR CHÈQUE SUR LE TRÉSOR

Le règlement des dépenses départementales par chèque sur le Trésor est autorisé par l'article 5 du décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics. Il s'effectue selon les dispositions de la circulaire n° 605 du 29 mai 1948 (BST 51-G), modifiée notamment par l'instruction n° 82-103 B-M-P3 du 3 juin 1982.

Les chèques sur le Trésor peuvent être émis en règlement des dépenses qui ne sont pas obligatoirement payées par virement de compte. Il s'agit principalement des secours, bourses ou allocations d'aide sociale.

Les formules de chèques sur le Trésor sont commandées auprès de l'Imprimerie nationale par l'ordonnateur au moyen de bordereaux qui sont soumis pour visa au payeur départemental. Les formules adirées dans les services de l'ordonnateur doivent faire l'objet d'une opposition entre les mains du payeur.

---

<sup>1</sup> Ce seuil est fixé à 300 euros

Les chèques sur le Trésor sont signés par le payeur départemental et assignés payables sur la trésorerie générale du siège de la paierie. Les chèques signés sont renvoyés à l'ordonnateur qui les adresse directement aux bénéficiaires. Dès signature des chèques, le payeur départemental crédite le compte au Trésor du département à due concurrence, pour transfert au trésorier-payeur général. Le montant des chèques impayés ou périmés est reversé par le trésorier-payeur général au payeur départemental qui l'inscrit au crédit du compte 4712 « Virements réimputés ».

Le règlement ultérieur des chèques ainsi réimputés est suivi par le payeur au débit du compte précité.

Lorsque les sommes non payées sont atteintes par la déchéance quadriennale, elles sont sorties du compte 4712 par imputation au compte 773 « Mandats annulés sur exercices antérieurs ou atteints par la déchéance quadriennale ».

## CHAPITRE 3

### DESCRIPTION D'OPÉRATIONS SPÉCIFIQUES

Le présent chapitre a pour objet de décrire les principales opérations affectant le patrimoine du département, qu'il s'agisse d'acquisition, de production, de cession d'immobilisations ou encore de réception ou de mise à disposition d'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.

Certains textes attribuent au département une propriété de droit sur certaines immobilisations :

- l'ensemble des biens affectés aux besoins de la circulation terrestre à l'exception des voies ferrées, se répartit entre le domaine public de l'Etat, des départements et des communes (article 111 du code de la voirie routière) ;
- le département est propriétaire des locaux des collèges dont il a assuré la construction ou la reconstruction (article 14-IV de la loi n° 83-663 du 23 juillet 1983).

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'un département fait réaliser, par un tiers, des travaux d'adjonctions à un bien meuble ou immeuble dont il a la propriété, les adjonctions sont intégrées dans son patrimoine et non dans celui du tiers qui les réalise. Ce dernier ne peut les constater dans ses propres immobilisations.

On distingue au sein des immobilisations corporelles les biens immeubles et les biens meubles.

#### 1.1.1.1. Biens immeubles

##### Définition

Les biens sont immeubles, ou *par leur nature*, ou *par leur destination*, ou *par l'objet* auquel ils s'appliquent (article 517 du code civil).

Les fonds de terre et les bâtiments sont immeubles *par leur nature* (article 518 du code civil).

Les objets que le propriétaire d'un fonds y a placés pour le service et l'exploitation de ce fonds sont immeubles *par destination* (article 524 du code civil). Sont aussi immeubles par destination tous les effets mobiliers que le propriétaire a attaché au fonds à perpétuelle demeure.

Le propriétaire est censé avoir attaché à son fonds des effets mobiliers à perpétuelle demeure quand ils sont scellés en plâtre ou à chaux ou à ciment, ou lorsqu'ils ne peuvent être détachés sans être fracturés et détériorés, ou sans briser ou détériorer la partie du fonds à laquelle ils sont attachés (article 525 du code civil).

Sont immeubles *par l'objet* auquel ils s'appliquent, l'usufruit des choses immobilières, les servitudes ou services fonciers, et les actions qui tendent à revendiquer un immeuble (article 526 du code civil). Les immeubles ont alors un caractère incorporel.

Les travaux effectués sur des biens immeubles existants peuvent représenter, soit des adjonctions au bien, soit des travaux de remise ou de maintien en l'état.

#### ☞ Critères de distinction des dépenses d'investissement et des dépenses de fonctionnement

Les règles d'imputation 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 réparation 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/02/00059/C du 26 février 2002 expose l'application de ce critère de distinction aux travaux de voirie.

### 1.1.1.2. Biens meubles

Les biens sont meubles *par leur nature* ou *par détermination de la loi* (article 527 du code civil).

Sont meubles *par leur nature*, les corps qui peuvent se transporter d'un lieu à un autre, soit qu'ils se meuvent par eux-mêmes, comme les animaux, soit qu'ils ne puissent changer de place que par l'effet d'une force étrangère, comme les choses inanimées (article 528 du code civil).

Sont meubles *par détermination de la loi*, les obligations et actions qui ont pour objet des sommes exigibles ou des effets mobiliers, les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, encore que des immeubles dépendant de ces entreprises appartiennent aux compagnies. Ces actions ou intérêts sont réputés meubles à l'égard de chaque associé seulement, tant que dure la société. Sont aussi meubles par détermination de la loi, les rentes perpétuelles ou viagères, soit sur l'Etat, soit sur des particuliers (article 529 du code civil).

Les critères de détermination des biens meubles exposés ci-dessous prennent en compte les définitions du code civil.

Afin d'harmoniser l'interprétation qui pourrait en être faite par les ordonnateurs et les comptables, la circulaire n° NOR/INT/B/02/00059/C du 26 février 2002 a apporté des précisions sur les critères de détermination des biens meubles et fourni des exemples de biens pouvant être considérés comme meubles.

A. - Sont imputés à la section d'investissement, *quelle que soit leur valeur unitaire* :

- les biens énumérés dans la nomenclature annexée à l'arrêté<sup>1</sup> prévu par l'article L. 3221-2 du CGCT .
- les biens non mentionnés dans cette nomenclature, mais pouvant être assimilés par analogie à un bien y figurant;

B. - Sont également imputés à la section d'investissement les biens meubles, non mentionnés dans la nomenclature et ne pouvant y être assimilés par analogie, d'un prix unitaire *supérieur à 500 euros* toutes taxes comprises (TTC), à condition :

- qu'ils ne figurent pas explicitement parmi les comptes de charges ou de stocks ;
- et qu'ils revêtent un caractère de durabilité ;

C. - En outre, peuvent être imputés en section d'investissement, sous réserve qu'ils figurent dans la liste complémentaire élaborée par chaque collectivité, les biens meubles non mentionnés dans la nomenclature (et ne pouvant y être assimilés par analogie) et d'un montant unitaire *inférieur à 500 euros* TTC :

- ne figurant pas explicitement parmi les comptes de charges ou de stocks ;
- et revêtant un caractère de durabilité.

Cette liste fait l'objet d'une *délibération cadre annuelle de l'assemblée*. Cette délibération est complétée, le cas échéant, par délibération expresse (art. L. 3221-2 du CGCT) ;

D. - Les autres biens meubles sont imputés en section de fonctionnement.

### 1.1.2. Immobilisations incorporelles

Ce sont les immobilisations autres que les immobilisations corporelles et les immobilisations financières.

Elles comprennent :

---

<sup>1</sup> Arrêté n° NOR/INT/B00100692A du 26 octobre 2001 relatif à l'imputation des dépenses du secteur public local en application des articles L. 2122-21, L. 3221-2 et L. 4231-2 du CGCT (Journal officiel du 15 décembre 2001).

- 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, voir commentaires de ce compte),
- les frais de publication et d'insertion des appels d'offres dans la presse engagés de manière obligatoire dans le cadre de la passations de marchés publics (en vue de la réalisation d'investissements),
- des subventions d'équipement versées,
- les concessions et droits similaires, brevets, licences, marques et procédés, droits et valeurs similaires,
- les logiciels.

## 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 du département.

En principe, la collectivité est propriétaire des immobilisations qu'elle a commandées et payées ou reçues à titre gratuit. Elle n'est pas propriétaire lorsqu'elle acquiert ou réalise le bien pour le compte d'un tiers ni si sa contribution à l'acquisition ou à la réalisation s'analyse comme une subvention ou un fonds de concours.

Lorsque le transfert de propriété est différé ou conditionnel, l'intégration du bien dans l'actif s'effectue au moment du transfert, pour la valeur nette comptable qui est alors reconnue au bien.

Ainsi, une collectivité qui utilise un bien pris en crédit-bail ne doit-elle faire figurer ce bien à l'actif que lorsqu'elle a levé l'option d'achat (voir ci-après). 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, et pour sa valeur résiduelle le bien est intégré à l'actif pour sa valeur résiduelle.

Lorsque les biens sont acquis, ou sont produits de façon conjointe et indissociable, pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun de ces biens est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux.

A défaut de pouvoir attribuer une valeur individualisée à chacun d'eux, le coût d'un ou plusieurs biens acquis ou produits est évalué par référence à un prix de marché, ou forfaitairement s'il n'en existe pas. Le coût des autres biens s'établira par différence entre le coût d'entrée global et le coût déjà attribué.

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.

### 1.2.1. Acquisitions à titre onéreux

#### 1.2.1.1. Acquisition des immobilisations achevées

Les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition, égal au prix d'achat, majoré des frais accessoires.

☞ *Le prix d'achat* est le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération.

☞ *Les frais accessoires* sont les charges directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaire à la mise en état d'utilisation du bien.

Il s'agit des droits de douane à l'importation, de la TVA non récupérable par la collectivité ainsi que des frais de transport, d'installation et de montage nécessaire à la mise en état d'utilisation de l'immobilisation. Les droits 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 ou commissions, notamment ceux dus à des intermédiaires, sont exclus du coût d'acquisition des immobilisations et sont comptabilisés en charge.

### 1.2.1.2. Acquisition d'immobilisations en cours

Une collectivité peut acquérir des immobilisations en cours, soit en exerçant elle-même la totalité des attributions de la maîtrise d'ouvrage, soit en confiant à un mandataire, dans les conditions définies par convention, tout ou partie des attributions de cette maîtrise d'ouvrage (loi n° 85-704 du 12 juillet 1985).

Quel qu'en soit le mode d'acquisition, les travaux ainsi que les frais destinés à permettre la construction, sont comptabilisés à la subdivision intéressée du compte 23 « Immobilisations en cours ». Constituent des frais destinés à permettre la construction, les frais de démolition et de déblaiement en vue d'une reconstruction immédiate de l'immeuble de même que le prix d'achat de l'immeuble à détruire lorsqu'il a été spécialement acquis à cet effet. Dans ce dernier cas, ce prix d'achat constitue un élément du prix du terrain.

Les frais d'études y compris les frais d'ingénierie et d'architecte sont comptabilisés au compte 2031 « Frais d'études » jusqu'au commencement de l'exécution des travaux. A cette date, ils sont virés à la subdivision du compte 231 par opération d'ordre budgétaire.

Les avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles ou incorporelles de même que les acomptes versés à des mandataires de la collectivité sont imputés au compte 237 « Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations incorporelles » ou 238 « Avances et acomptes versés sur immobilisations corporelles » où ils subsistent, tant que l'utilisation de ces avances et acomptes n'est pas justifiée ; lorsque les travaux sont exécutés par un mandataire de la collectivité, cette justification doit intervenir au moins une fois l'an.

Au vu des pièces justifiant l'exécution des travaux, la subdivision concernée du compte 231 ou 232 est débitée par le crédit du compte 238 ou 237 (opération d'ordre budgétaire).

Les retenues de garantie sont comptabilisées au crédit du compte 4047 « Fournisseurs d'immobilisations - retenues de garanties et oppositions ».

Lorsque la retenue de garantie est libérée, l'ordonnateur en informe le payeur 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 (livraison du bien), bien que le transfert de propriété en soit suspendu jusqu'au paiement du prix.

La dépréciation (amortissements, provisions) est constatée dès la remise du bien.

#### ☞ *Acquisition contre versement de rentes viagères*

L'entrée du bien dans l'actif de l'acquéreur (débirentier) est comptabilisée au prix stipulé dans l'acte. La subdivision intéressée du compte 21 est débitée de ce montant par le crédit du compte 16878 « Autres dettes - autres organismes et particuliers »

Le paiement de la rente s'impute au débit du compte 16878. En cas de décès du crédirentier avant que la dette soit apurée, ce compte est soldé, par un crédit au compte 778 « Autres produits exceptionnels ». Dans le cas contraire, les arrrages 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).

Ce mode d'acquisition ne peut concerner que des immobilisations destinées au domaine privé du département, mais non aux équipements et biens du domaine public (C.E., 8 février 1991, région Midi-Pyrénées).

#### ☞ *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 figure en annexe dans les documents budgétaires (état des contrats de crédit-bail).

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.

#### ☞ *Baux emphytéotiques utilisés en vue de la réalisation d'un ouvrage et baux à construction*

- Les baux emphytéotiques : l'article L.1311-2 du C.G.C.T. 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 susceptible 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.

Le département 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, le département 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.-Sofa-Marignan-Immobilier).

Si le département 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 du département, les biens du domaine public étaient par nature, inaliénables et imprescriptibles (article L.1311-1 du C.G.C.T.).

☞ *Travaux en régie (production immobilisée) : les travaux faits par la collectivité pour elle-même*

Les biens produits par le département sont comptabilisés à leur coût de production. Il s'agit des travaux en régie (production immobilisée) et des biens entrant dans un cycle de production (dans le budget annexe de l'activité soumise à la T.V.A. »).

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des autres coûts engagés au cours des opérations de production, c'est-à-dire des charges directes et indirectes qui peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ou du service.

Les charges financières constituées par les intérêts des capitaux empruntés pour financer la réalisation d'une immobilisation corporelle ou incorporelle peuvent être inclus dans le coût de production lorsqu'ils concernent la période de production de cette immobilisation. Ces dispositions ne concernent que la production d'immobilisations stockées, dans le cadre d'une activité de production, assujettie à la T.V.A. et faisant l'objet d'un budget annexe.

Les frais de recherche et de développement et les frais d'administration générale en sont exclus, sauf si des conditions spécifiques d'exploitation justifient leur prise en compte.

*- Le cas particulier de la production de logiciels*

Les logiciels créés par le département 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 ces conditions suivantes sont simultanément remplies :

- Le projet est considéré comme ayant de sérieuses chances de réussite technique ;
- Le département 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 un département ou un établissement public local 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 payeur 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 départementaux personnalisés (par exemple les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière) ont besoin, lorsqu'ils sont créés, de moyens matériels. Ceux-ci peuvent être mis à leur disposition en toute propriété par le département à titre de dotation initiale ; il y a, alors, transfert total et définitif de propriété.

D'autres établissements publics locaux personnalisés (par exemple des syndicats mixtes) peuvent recevoir du département une partie de leur dotation initiale, en complément de la dotation constituée par d'autres collectivités.

La dotation a le caractère gratuit et définitif de la subvention, mais s'en distingue par sa non-spécialisation pour celui qui la reçoit. De plus, elle est constituée lors de la création de son bénéficiaire (dotation initiale), et, beaucoup plus rarement, au cours de son existence administrative (dotation complémentaire).

L'intégration de l'apport dans le patrimoine du bénéficiaire s'effectue par opération d'ordre non budgétaire initiée par l'ordonnateur.

Ce dernier met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération d'apport et transmet parallèlement au comptable les informations lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

Cette information lui sera transmise dans le cadre d'un certificat administratif auquel il joindra 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 devra quant à lui indiquer :

- la désignation du bien remis en apport ;
- son numéro d'inventaire ;
- ses date et valeur d'acquisition (coût historique) ;
- si le bien est amortissable ou non, et dans l'affirmative, le montant des amortissements pratiqués et l'état des subventions afférentes 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 considérera comme pouvant utilement enrichir la fiche d'inventaire du bien.

Au vu de ces informations, le comptable passera les opérations non budgétaires décrites en annexe n° 6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n° 44 du tome I de la présente instruction.

Lorsque le département décide la suppression d'un de ses services dotés de la personnalité morale, l'actif et le passif lui reviennent de droit (voir pour les régies, les articles R 2221-1, R 2221-16 et R 2221-17 du C.G.C.T.).

### 1.2.2.2. Subventions reçues en nature

La réception d'immobilisations ne procédant pas d'une dotation ou d'un apport constitue une subvention en nature. Elle est intégrée à l'actif du bénéficiaire par le crédit de la subdivision intéressée, soit du compte 131 si l'immobilisation reçue est amortie, soit du compte 132, 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 code général des collectivités territoriales). Toute cession d'un bien doit être précédée d'un déclassement du domaine public (Conseil d'État, 11 octobre 1995, M. Tête et autres).

Les départements prennent une délibération annuelle sur le bilan de leurs acquisitions et cessions immobilières. Les cessions doivent faire l'objet d'une délibération motivée, après avis du service des domaines.

Les départements joignent à leur compte administratif un tableau des cessions d'immeubles ou de droits réels immobiliers (article L.3213-2 du C.G.C.T.).

La sortie d'une immobilisation est toujours enregistrée en comptabilité pour la valeur nette comptable de ce bien, quel que soit le mode de sortie de cette immobilisation. La valeur nette 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 l'inventaire et de l'état de l'actif.

Pour ce faire, l'ordonnateur 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 pour les opérations d'ordre non budgétaires (opérations d'apport, de mise à la réforme des biens, ...).

### 1.3.1. Cessions à titre onéreux

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

- l'encaissement du prix de cession (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, conformément aux dispositions de l'article L. 3332-8 du CGCT.

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 au chapitre « Produit des cessions d'immobilisations » codifié 024 en vote par nature et 954 en vote par fonction.

Le chapitre 024 comme le chapitre 954 sont des chapitres sans exécution, qui ne donnent pas lieu à émission de titres et de mandats.

Quant à l'exécution budgétaire, elle est constatée aux articles où se trouvait l'immobilisation cédée et sur les articles 192, 675, 775, 6761 et 7761 dédiés aux opérations de cessions.

Ainsi, la constatation du prix de cession de l'immobilisation donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations » (opérations budgétaire réelle).-

La sortie du bien s'effectue pour sa valeur nette comptable par 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. 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 par opération d'ordre budgétaire :

- la différence positive entre le produit de la cession et la valeur nette comptable affectée à la section d'investissement, s'impute au crédit du compte 192 "Plus ou moins – valeur sur cessions d'immobilisations" par le débit du compte 6761 "Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement".
- la différence négative entre le produit de la cession et la valeur nette comptable est reprise sur la section d'investissement, par le débit du compte 192 "Plus ou moins – valeur sur cessions d'immobilisations" et le crédit du compte 7761 "Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat".

Enfin, la réintégration éventuelle des amortissements reste 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'opérations d'ordre entre sections.

#### Exemple

Le département vend pour 10.000 E ; un véhicule dont la valeur nette comptable est de 15.000 E. après imputation des amortissements pratiqués.

Le compte administratif présentera ces opérations de la façon suivante :

Section	Dépenses		Recettes	
<b>Investissement</b>			2182	15.000
<b>Fonctionnement</b>	675	15.000	775	10.000

en caractères droits : opérations réelles ; *en italique : opérations d'ordre budgétaires*

A l'issue de ces opérations, le budget a subi une perte en section de fonctionnement (moins-value) de 5.000 E., qui est reprise par le compte 192. La perte est compensée par une recette au compte 7761.

Au final, le compte administratif retracera ces opérations selon le schéma ci-après :

Section	Dépenses		Recettes	
<b>Investissement</b>	192	5.000	2182	15.000
<b>Fonctionnement</b>	675	15.000	775	10.000
			7761	5.000

en caractères droits : opérations réelles ; *en italique : opérations d'ordre budgétaires*

Un état de variation des immobilisations est joint au compte administratif. Il retrace, entre autres, toutes les cessions d'immobilisations réalisées le département.

*Chez le comptable*, 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 la prise en charges des dépenses d'ordre en dépit de l'absence de crédits inscrits au budget aux articles précités.

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 l'ensemble des écritures relatives aux cessions. Le compte administratif est dès lors complet.

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 (cf. protocole INDIGO décrit en annexe 10) ; le code 18 « Opérations de cessions » est utilisé. 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 prix inférieur à leur valeur vénale

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

L'euro symbolique est inscrit en recette chez le vendeur au compte 7788 « Autres produits exceptionnels ».

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

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 cependant 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'État, 3 novembre 1997, commune de Fougerolles).

### 1.3.3. Dotations ou apports

Ainsi qu'il a été exposé au § 1.2.2.1. ci-dessus (Biens reçus à titre de dotation ou d'apport), la dotation consiste, pour un département, à remettre, en toute propriété, à titre gratuit, à l'un de ses services doté de la personnalité morale, ou non (organisme de coopération), les moyens nécessaires à l'exercice d'une activité (service doté de la personnalité morale) ou à l'exercice de compétences transférées (organisme de coopération).

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

La transcription comptable des opérations relatives à la dotation est différente selon que le bénéficiaire est constitué par un service personnalisé du département ou par un organisme de coopération.

☞ Chez l'apporteur, la transcription comptable des opérations relatives à la dotation est différente selon que le bénéficiaire est constitué par un service personnalisé du département ou par un organisme de coopération.

- Lorsqu'il s'agit d'un service du département, juridiquement autonome tel qu'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière visée à l'article L 2221-10 du C.G.C.T., la remise du bien s'accompagne du transfert de propriété, avec droit de retour en cas de suppression du service. La valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 1021 « Dotations » par le crédit d'un compte de classe 2.

- Si le bénéficiaire de la dotation est un syndicat mixte ou une entente, la valeur nette comptable du bien apporté est imputée au débit du compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations » par le crédit d'un compte de classe 2.

La décision autorisant l'apport et l'acte de transfert de propriété est une délibération de l'assemblée délibérante prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. Il met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération d'apport et transmet parallèlement les informations au comptable lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif, auquel est joint la décision autorisant l'apport et l'acte de transfert de propriété, qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien apporté : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions y afférent, compte par nature concerné.*

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°44 du tome I de la présente instruction.

☞ Chez le bénéficiaire, le compte 1021 est crédité du débit d'un compte de classe 2 pour la valeur nette comptable du bien.

La décision acceptant l'apport et l'acte de transfert de propriété est une délibération de l'assemblée délibérante 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.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. Il met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération d'apport et transmet parallèlement les informations au comptable lui permettant de mettre à jour son état de l'actif.

La transmission de l'information au comptable est assurée par un certificat administratif, auquel est joint la décision acceptant l'apport et l'acte de transfert de propriété, qui doit indiquer les éléments suivants sur le bien reçu en dotation : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions y afférent, compte par nature concerné, durée et type d'amortissement, tout autre élément que l'ordonnateur considère utile pour enrichir la fiche d'inventaire du bien.*

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°44 du tome I de la présente instruction.

#### 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.

L'indemnité d'assurance est considérée comme constituant le prix de cession du bien et s'impute donc au compte 775 « Produits des cessions des immobilisations ».

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.

Le montant du transfert, imputé au débit du compte 192 « Différences sur réalisations d'immobilisations » par le crédit du compte 7761, est déterminé sur la base de la différence entre le produit rattaché et la valeur nette comptable constatée au compte 675.

La régularisation est effectuée lors du versement de l'indemnité ; si le rattachement du produit a été surévalué, le compte 192 est débité par le crédit du compte 7761 ; le compte 192 est crédité par le débit du compte 6761 en cas de sous-évaluation. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire donnant lieu à émission de titre et de mandat.

☞ Lorsque l'immobilisation sinistrée fait l'objet d'une *destruction partielle*, le titre de recettes correspondant est comptabilisé au crédit du compte 7788 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 21 ou 231.

### 1.3.5. Immobilisations réformées

La mise à la réforme d'un bien consiste à sortir un 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.

Les opérations de réforme sont constatées par des *opérations d'ordre non budgétaires* passées par le comptable, après réintégration des amortissements, le cas échéant.

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

Il met à jour l'inventaire de sa collectivité de l'opération de mise à la réforme 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 réformé : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués ainsi que l'état des subventions y afférent et compte par nature concerné.*

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°43 du tome I de la présente instruction.

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 d'immobilisation où était enregistré le bien mis à la réforme.

### 1.3.6. Le cas des immobilisations de faible valeur ou à consommation rapide

L'assemblée délibérante peut fixer un seuil unitaire en deçà duquel les immobilisations de faible valeur, ou dont la consommation est très rapide, s'amortissent sur un seul exercice (Tome I, Titre 1, chapitre 2, § 2 « Classe 2 - Comptes d'immobilisations » ; commentaires du compte 28).

Ces immobilisations devraient, en principe, rester inscrites à l'inventaire et au bilan de la collectivité tant qu'elle ne disparaissent pas de son patrimoine. Toutefois, afin d'alléger le suivi patrimonial des biens du département, il est admis que le département puisse, s'il le souhaite, les faire disparaître de l'inventaire dès leur complet amortissement.

Cette opération est traitée comme une réforme d'immobilisation (Cf paragraphe 1.3.5 ci-dessus).

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

### 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.

La location peut porter sur les biens meubles ou immeubles (article 1713 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.

Les biens du domaine public ne peuvent donner lieu qu'à droits d'occupation par nature temporaires, précaires et révocables.

## 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.

L'exécution du contrat se déroule en deux phases.

### 1.4.2.1. La première phase débute à la délivrance des biens, qui ne s'accompagne pas d'un transfert de propriété.

Le bien reste 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,
- 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,
- le délai dans lequel l'accédant devra exercer la faculté qui lui est reconnue d'acquérir la propriété,
- 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.

☞ *La redevance 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 constatée 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 choses.

### 1.4.2.2. 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.

Seule la prévision du prix de cession du bien est inscrite au budget au chapitre sans exécution 024 « Produit des cessions d'immobilisations ». Par ailleurs, l'exécution est complète au compte administratif (voir ci-dessus § 1.2.2.1. « les cessions à titres onéreux »).

- *Si en revanche, le prix de vente a été fractionné*, le montant de la redevance encaissé à ce titre s'impute sur le prix total fixé par le contrat.

Le compte 1676 « Dettes envers locataires acquéreurs » est alors débité pour solde par le crédit du compte 775 « Produits des cessions d'immobilisations ». Les écritures sont des opérations d'ordre budgétaire.

Parallèlement, après réintégration des amortissements, le compte 675 est débité de la valeur nette du bien par le crédit du compte 21. Les différences sur réalisations donnent lieu aux mêmes opérations que pour les cessions à titre onéreux.

#### *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 du paiement des redevances échues et non réglées ainsi que des dépenses résultant des pertes et dégradations survenues pendant l'occupation et des frais dont 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.

Les opérations comptables relatives à la location-vente font l'objet des fiches figurant en annexes du Tome I.

### 1.4.2.3. 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 du département, 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 collectivité supporte au titre du bien, notamment l'amortissement. 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 payeur 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 par leurs conditions 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 contracter 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

#### ☞ Dispositions générales

Cette forme d'exercice du droit de propriété est spécifique aux organismes publics ; elle fait l'objet, en ce qui concerne les transferts de compétences, de dispositions des articles L 1321-1 à L 1321-8 du CGCT.

Le transfert d'une compétence entraîne, de plein droit, la mise à la disposition de la collectivité bénéficiaire des biens meubles et immeubles utilisés, à la date de ce transfert, pour l'exercice de cette compétence.

Cette mise à disposition est constatée par un procès-verbal établi contradictoirement entre les représentants de la collectivité antérieurement compétente et de la collectivité bénéficiaire. Le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci.

Pour l'établissement de ce procès-verbal, les parties peuvent recourir aux conseils d'experts dont la rémunération est supportée, pour moitié, par la collectivité bénéficiaire du transfert, et pour moitié, par la collectivité antérieurement compétente. A défaut d'accord, les parties peuvent recourir à l'arbitrage du président de la chambre régionale des comptes compétente. Cet arbitrage est rendu dans les deux mois.

Lorsque le département était propriétaire des biens mis à disposition, la remise de ces biens a lieu à titre gratuit.

La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition assume l'ensemble des obligations du propriétaire. Elle possède tous pouvoirs de gestion. Elle assure le renouvellement des biens mobiliers. Elle peut autoriser l'occupation des biens remis. Elle en perçoit les fruits et produits. Elle agit en justice au lieu et place du propriétaire.

La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition est substituée à la collectivité propriétaire dans ses droits et obligations découlant des contrats, portant notamment sur des emprunts affectés et des marchés que cette dernière a pu conclure pour l'aménagement, l'entretien et la conservation des biens remis ainsi que pour le fonctionnement des services. La collectivité propriétaire constate la substitution et la notifie à ses cocontractants.

La collectivité bénéficiaire de la mise à disposition est également substituée à la collectivité antérieurement compétente dans les droits et obligations à l'égard des tiers découlant de l'octroi de concessions ou d'autorisations de toute nature sur tout ou partie des biens remis ou de l'attribution de ceux-ci en dotation.

#### Transfert de compétence en matière d'enseignement

La mise à disposition est prévue par la loi n° 83-663 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. Elle concerne les constructions existantes. Les biens meubles et immeubles sont, de plein droit, à compter de la date du transfert de compétence, mis à la disposition du département à titre gratuit.

Par accord entre le département et la collectivité propriétaire, les biens mis à disposition du département peuvent être transférés à ce dernier en pleine propriété, par convention en fixant les modalités.

Lors des transferts de compétence en matière d'enseignement, le législateur a voulu reconnaître le principe de la propriété des collèges par les départements.

Sans vouloir rendre obligatoire le transfert de propriété des biens existants, il a organisé un dispositif intermédiaire qui en transfère en réalité aux départements 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. Si le département y consent, elle peut alors être confiée à la commune, cette opération s'analysant comme des travaux sous mandat.

Une convention entre la collectivité propriétaire et le département détermine les conditions, notamment financières, dans lesquelles est réalisée cette opération.

Lorsqu'il s'agit d'une opération de reconstruction ou d'extension, la collectivité propriétaire se voit confier de plein droit, dans des conditions fixées par la convention, la responsabilité du fonctionnement de l'établissement pour une durée qui ne peut être inférieure à six ans ; à l'issue de cette période, la

collectivité propriétaire conserve si elle le souhaite, la responsabilité du fonctionnement de l'établissement.

#### ☞ Autres transferts de compétences

Les dispositions générales de la mise à disposition des articles L. 1321-1 à L. 1321-8 du CGCTs'appliquent également aux transferts éventuels de compétences entre un département et un organisme de coopération (entente, syndicat mixte) en application de l'article L.5721-6-1 du CGCT.

#### ☞ Dispositions budgétaires et comptables

Les opérations de mise à disposition, dans le cadre d'un transfert *obligatoire*, comme en matière d'enseignement, ou *volontaire*, sont inscrites à l'actif de la collectivité par des opérations d'ordre non budgétaires passées par le comptable, après réintégration des amortissements, le cas échéant.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. Cependant, il doit nécessairement transmettre les informations indispensables à la mise à jour de l'actif au comptable et mettre à jour l'inventaire.

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 : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions y afférent, compte par nature concerné.*

La décision acceptant la mise à disposition est une délibération de l'assemblée délibérante prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT. En outre, un arrêté préfectoral fixe le transfert de compétence et le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci.. Ils seront joints au certificat administratif et transmis au comptable.

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°46 du tome I de la présente instruction.

Chez le bénéficiaire, bien qu'il n'y ait pas de transfert de propriété et sous réserve des dispositions spécifiques à la voirie, le bien est inscrit à l'actif par le comptable, à un compte d'immobilisation corporelle, en raison des droits et obligations qui lui sont conférés par la loi. Toutefois les biens reçus, à ce titre, sont individualisés aux subdivisions intéressées du compte 217 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ».

La subdivision concernée de ce compte est débitée d'un montant égal à la valeur historique du bien déterminée, au moment de sa remise, par le crédit, d'une part, du compte 281 du montant des amortissements éventuellement pratiqués par la collectivité propriétaire, et d'autre part, du compte 1027 « Immobilisations reçues au titre d'une mise à disposition ».

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. Cependant, il doit nécessairement transmettre les informations indispensables à la mise à jour de l'actif au comptable et mettre à jour l'inventaire.

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 : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions y afférent, compte par nature concerné.*

La décision acceptant la mise à disposition est une délibération de l'assemblée délibérante prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT. En outre, un arrêté préfectoral fixe le transfert de compétence et le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci. Ils seront joints au certificat administratif et transmis au comptable.

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°46 du tome I de la présente instruction.

Lors du retour du bien chez le remettant, le dénouement des opérations par le comptable vient soit abonder, soit diminuer le compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».

Toutes ces opérations sont des opérations d'ordre non budgétaires ne donnant pas lieu à émission de titres et de mandats.

Lorsque la commune propriétaire demande, et obtient du département, la responsabilité d'une opération de grosses réparations, d'extension, de reconstruction ou d'équipement sur les biens remis à la disposition du département, c'est le département 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 3 du présent chapitre.

Seule la notion de mise à disposition figure dans les textes législatifs ou réglementaires, et uniquement en ce qui concerne les transferts de compétences. Les instructions budgétaires et comptables prévoient cependant d'autres possibilités de gestion du patrimoine.

#### 1.4.4. Affectation

Comme la mise à disposition, l'affectation est une procédure qui, tout en conservant au département 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 du département non dotés de la personnalité morale : budgets annexes et régies dotées de la seule autonomie financière.

Cette notion d'affectation n'est toutefois pas limitée aux relations entre une collectivité à vocation générale et ses démembrements. Elle peut jouer aussi entre une collectivité et une autre personne. Ainsi, un département peut affecter des biens à un syndicat mixte, à 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 parce qu'elle n'emporte pas transfert de propriété, mais laisse prévoir au contraire un retour du bien affecté.

Cette dernière caractéristique la distingue aussi de la mise à disposition, qui ne prévoit pas de retour du bien à la collectivité propriétaire, à moins d'un changement de la législation en matière de transfert *obligatoire* de compétence ou de la remise en cause d'une compétence *facultative* définie librement par les statuts.

Elle se distingue aussi de la location parce qu'elle procède, non d'une convention, mais d'une décision administrative unilatérale prise par l'affectant. En outre, la location implique le versement d'un loyer tandis que l'affectation ne comporte aucune rémunération, les conditions d'usage qui l'assortissent parfois ne constituant pas des charges financières. Dès lors, l'amortissement des biens amortissables incombe par nature à l'affectataire.

Le caractère public de l'affectation, la distinction des biens affectés, qui vise au fonctionnement d'un service public, la compétence du Conseil d'État à connaître 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; 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, mais sans transfert du droit de propriété.

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

L'amortissement est obligatoire pour les biens meubles et immeubles, à l'exclusion des collections et œuvres d'art.

L'amortissement est obligatoire également pour les services publics à caractère industriel et commercial conformément aux instructions qui leur sont applicables (M4, M41, M42, M43, M49) et pour les services publics assujettis à la T.V.A. (article 201 octies de l'annexe II du code général des impôts) dans les conditions fixées par le plan comptable.

#### 1.4.4.3. Dispositions budgétaires et comptables

Les comptes utilisés pour retracer les opérations relatives à une affectation de biens sont différents selon que le bénéficiaire est un service non personnalisé de la collectivité ou un organisme tiers dotée de la personnalité morale.

☞ *biens affectés à un service non doté de la personnalité morale (budget annexe ou régie dotée de la seule autonomie financière).*

Dans ce premier cas, le service utilisateur n'est qu'un démembrement de la collectivité ; cette dernière demeure de plein droit propriétaire des immobilisations.

Les opérations afférentes à ce type d'opérations sont décrites à l'annexe n° 45 du tome I de la présente instruction..

La description simultanée de la valeur des amortissements déjà pratiqués présente l'avantage de situer l'ancienneté du bien et de conduire l'affectataire à poursuivre les amortissements sur des bases réelles.

Durant la période de l'affectation, les travaux accroissant la valeur ou la durée de vie du bien, entraînent l'inscription d'une adjonction à l'immobilisation d'origine.

Le tableau d'amortissement du bien est alors modifié pour tenir compte de l'augmentation de sa valeur. Aucune écriture n'est à enregistrer dans la comptabilité de l'affectant, qui n'a plus l'usage du bien. L'adjonction de valeur ne figurera, en ce qui le concerne, que lors du retour du bien.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres et de mandats. Cependant, il doit transmettre les informations indispensables à la mise à jour de l'actif au comptable et mettre à jour l'inventaire.

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

La décision acceptant l'affectation est une délibération de l'assemblée délibérante prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT. Un arrêté préfectoral fixe le transfert de compétence et le procès-verbal précise la consistance, la situation juridique, l'état des biens et l'évaluation de la remise en état de ceux-ci. Ils sont joints au certificat administratif et transmis au comptable.

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°46 du tome I de la présente instruction.

Lors du retour du bien chez le remettant, le dénouement des opérations par le comptable vient soit abonder, soit diminuer le compte 193 « Autres neutralisations et régularisations d'opérations ».

Toutes ces opérations sont des opérations d'ordre non budgétaires ne donnant pas lieu à émission de titres et de mandats.

☞ *biens affectés à un organisme tiers doté de la personnalité morale.*

Les dispositions exposées, ci-dessus, sont applicables en cas d'affectation à un organisme juridiquement autonome. Il s'agit d'opérations d'ordre non budgétaires.

Toutefois, dans ce second cas, le bien affecté est inscrit au budget de l'affectant à l'un des comptes 243 ou 248, et dans le budget de l'organisme affectataire, aux subdivisions de l'un des comptes 221 à 228.

La contrepartie nette des biens intégrés dans le budget de l'affectataire est inscrite au compte 229.

### 1.4.5. Mise en concession

La mise en concession emporte les mêmes effets que l'affectation. La collectivité concédante conserve la pleine propriété du bien, le concessionnaire ne disposant que d'un droit de jouissance sur celui-ci.

Chez le concédant, la mise en concession se traduit par un crédit à la subdivision intéressée du compte 21 et par un débit au compte 241 « Immobilisations mises en concession ou en affermage », opérations d'ordre non budgétaires, réalisées par le comptable.

La concession se distingue de l'affectation par le fait que cette dernière intervient entre une collectivité et l'un de ses démembrements (budget annexe, régie dotée de la seule autonomie financière) ou un établissement public, ou entre deux collectivités.

La concession est au contraire un contrat par lequel une collectivité confie à un tiers l'exploitation d'un service ou la construction d'un ouvrage public. Le concessionnaire est le plus souvent un tiers privé.

L'assemblée délibérante n'ouvre pas de crédits au budget et l'ordonnateur n'émet pas de titres ni de mandats. Cependant, il doit transmettre les informations indispensables à la mise à jour de l'actif au comptable et mettre à jour l'inventaire.

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 : *désignation, numéro d'inventaire, date et valeur d'acquisition, montant des amortissements pratiqués et état des subventions y afférent, compte par nature concerné.*

La décision acceptant l'affectation est une délibération de l'assemblée délibérante prise dans le cadre de l'article L. 2241-1 du CGCT. Cette délibération et le contrat de mise en concession seront joints au certificat administratif pour transmission au comptable.

Au vu de ces informations, le comptable passe les opérations d'ordre non budgétaires décrites en annexe n°6 du présent tome. Ces opérations font par ailleurs l'objet d'une fiche d'écritures spécifiques jointe en annexe n°47 du tome I de la présente instruction.

### 1.4.6. Construction sur sol d'autrui

☞ *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.

#### *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 constructions, les adjonctions et les aménagements réalisés par le locataire pendant la durée du bail sont également immobilisés à son actif au compte 214.

A l'expiration du bail, le locataire doit sortir de l'actif de son bilan les constructions réalisées. La différence entre la valeur nette comptable (compte 675) et le montant de l'indemnisation éventuelle (compte 775) est portée au compte 192 par le jeu des comptes 6761 ou 7761.

Pour le propriétaire, la différence entre la valeur vénale du bien intégrée à son patrimoine et la somme versée constitue une subvention reçue.

Le propriétaire intègre le bien dans son patrimoine pour la valeur vénale, et constate en contrepartie une subvention d'équipement reçue.

Dans l'hypothèse où il verse un dédommagement, celui-ci est assimilé à un prix d'acquisition ; par conséquent, l'opération décrite précédemment est réduite en conséquence.

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, donations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »<sup>1</sup> 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 ».

A 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.

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.

---

<sup>1</sup> Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

### 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.3231-6 du C.G.C.T. pose l'interdiction, pour les départements, de participer au capital des sociétés commerciales et de tout autre organisme à but lucratif n'ayant pas pour objet d'exploiter les services départementaux ou des activités d'intérêt général, sauf autorisation prévue par décret en Conseil d'État.

Toutefois, les départements 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.3231-7 du CGCT ouvre aux départements 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.

La prise de participation traduit la remise d'une somme d'argent ou d'un bien en nature par le département, en constitution ou en augmentation des capitaux d'un des organismes visés ci-dessus.

Le département 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, le département a vocation à recueillir, d'une part, les intérêts du dividende de ses apports, et d'autre part, la part du capital de clôture proportionnelle à son apport en cas de dissolution de la société ou de l'établissement.

Les versements en numéraire relatifs à la prise de participation sont enregistrés en dépense budgétaire au compte 261 "titres de participation" ; s'il s'agit d'un apport en nature, le compte 261 est débité par crédit au compte d'immobilisation intéressé, par opération d'ordre budgétaire.

Lorsqu'il apparaît que la société entre en cessation de paiement, le département inscrit une provision pour dépréciation de ses immobilisations financières (dépense budgétaire au compte 6868 et crédit non budgétaire au compte 2961 ou 2966).

A la dissolution de la société, après reprise des provisions, la prise de participation est sortie de l'actif par dépense budgétaire au compte 675 et recette budgétaire au compte 26 pour sa valeur au bilan, le compte budgétaire 775 étant, le cas échéant, crédité du montant des fonds récupérés au titre de la prise de participation. La différence sur réalisation est portée au débit ou au crédit du compte 192, par le crédit du compte 776 « Différences sur réalisations (négatives) reprises au compte de résultat » ou 6761 « Différences sur réalisations (positives) transférées en investissement ».

Lorsqu'une provision pour dépréciation a été reprise au compte de résultat, la différence négative reprise à ce même compte de résultat (compte 7761) est diminuée à due concurrence.

### **3. OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT RÉALISÉES POUR LE COMPTE DE TIERS**

Lorsque le département agit comme mandant, voir commentaires du compte 23 (Tome I).

Lorsque le département est mandataire, les opérations d'investissement effectuées pour le compte de tiers se rapportent à des immobilisations ne lui appartenant pas, bien qu'il réalise les travaux.

Ce dernier 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.

Ces opérations sont retracées au compte 458 complété par le numéro du mandat.

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 4581... et 4582... 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 titre au compte 4582... pour solde de ce compte).

Les comptes 4581... et 4582... présentant après cette régularisation un montant égal, le payeur procède à la clôture des comptes 4581... et 4582... en les soldant l'un par l'autre.

L'état visé ci-dessus et signé par l'ordonnateur et par le payeur est transmis à la collectivité mandante et à son comptable.

Lorsque le mandataire a mobilisé en son nom un emprunt pour l'opération et que le mandant s'est engagé à rembourser cet emprunt, il impute la dette au compte 16 dans les conditions habituelles puisqu'il est le débiteur du prêteur et il constate en même temps l'affectation de l'emprunt à l'opération sous mandat par une recette au compte 4582 en contrepartie d'une dépense au compte 2767 « Créances sur des collectivités publiques ».

## **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 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 payeur départemental. 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, dans certains cas, sont toutefois initiées par l'ordonnateur (Cf. titre 4, chapitre 2, § 6.2.2 du présent Tome).

Lorsque les opérations de fin d'exercice sont des opérations budgétaires, les crédits de dépenses nécessaires à leur enregistrement et/ou les prévisions de recettes sont, normalement, inscrits au budget primitif. Les éventuels ajustements figurent dans une décision modificative.

Les principales opérations à constater en fin d'exercice, sont développées ci-après.

#### **1. OPÉRATIONS DE RÉGULARISATION DES CHARGES ET PRODUITS**

Les opérations de régularisation des charges et des produits sont destinées :

- à intégrer dans le résultat de fonctionnement d'un exercice, les charges et les produits qui le concernent ;
- à extraire des composantes de ce résultat les charges et les produits qui ne le concernent pas ;
- à neutraliser l'incidence de certaines charges comptabilisées dans l'exercice dont la nature ou le montant permet à la collectivité de les répartir sur plusieurs exercices.

##### **1.1. RATTACHEMENT DES CHARGES ET PRODUITS**

###### **1.1.1. Principes**

Le rattachement des charges et des produits à l'exercice auquel ils se rapportent 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 et permet ainsi de dégager le résultat comptable de l'exercice. En revanche, il ne concerne pas la section d'investissement.

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 charges relatives à l'aide sociale, qui peuvent être rattachées sur la base d'engagements statistiques (Cf Titre 4, chapitre 1 , § 2.2.5.3 du présent tome)
- 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

### 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 « d'extourner » (ou de contre-passer) l'ensemble des comptes initialement mouvementés lors de la réouverture des comptes. Cette procédure consiste à passer une écriture inverse à celle qui avait été comptabilisée lors du rattachement :

Les comptes de classe 6 sont crédités par le débit des comptes de charges à rattacher (ou du compte d'intérêts courus pour les ICNE à payer) et, les comptes de classe 7 sont débités par le crédit des comptes de produits à recevoir (ou du compte d'intérêts courus pour les ICNE 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.) et chapitre 2 (§ 5.1.). Lorsque le budget est voté par nature, le mandat ou le titre d'annulation rappelle la codification fonctionnelle.

En application de la procédure de contrepassation, ne doivent figurer au compte administratif que le solde des comptes de charges, c'est-à-dire le montant total des mandatements, après déduction des contrepassations et annulations et le solde des comptes de produits, c'est-à-dire le montant total des titres émis, après déduction des contrepassations et des annulations. Par contre, le compte de gestion indique le montant des émissions brutes, le montant des annulations et le montant des émissions nettes (voir titre IV, 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

#### 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 payeur départemental, est accompagné d'un état des dépenses engagées non mandatées indiquant, outre le numéro d'ordre attribué à chaque engagement, la nature de la dépense, la date du service fait, le montant du rattachement et la désignation du créancier.

À 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, 4282, 4382, 4386, 4482, 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 mouvementés à la clôture de l'exercice précédent, pour le montant des charges qui avaient été rattachées ; ce mandat d'annulation est appuyé d'une copie de l'état produit lors du rattachement et rappelle, en cas de vote par nature, la codification fonctionnelle.

Le 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, en fin d'exercice, un solde créditeur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un mandat et de constater une recette du même montant au compte 7718 « Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion ». S'agissant d'opérations réelles, le mandat et le titre sont rattachés aux chapitres réels correspondants.

#### 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.

Pour distinguer les intérêts échus des intérêts courus mais non échus à rattacher à l'exercice, le compte 6611 fait l'objet de deux subdivisions comptables spécifiques : 66111 « Intérêts réglés à l'échéance » et 66112 « Intérêts – rattachement des ICNE ».

##### ☞ *Rattachement à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des intérêts courus non échus donne lieu à l'émission d'un mandat récapitulatif imputé à l'article budgétaire 66112, appuyé d'un état éventuellement établi par l'organisme prêteur, et faisant apparaître les intérêts se rapportant à l'exercice mais non échus.

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 « Intérêts courus ». Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire (ou mixte).

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.

#### *☞ Règlements des dépenses au cours de l'exercice N + 1*

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 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 débite le compte 1688 par le crédit du compte 66112. Cette opération est une opération d'ordre semi-budgétaire (ou mixte). Budgétairement, seule la section de fonctionnement est impactée.

Le calcul du montant inscrit à l'article 66112 est utilement détaillé dans les documents budgétaires. Il fait apparaître le montant des ICNE contrepassés de l'exercice N par annulation de mandat (en négatif) et le montant des ICNE rattachés de l'exercice N+1 par émission de mandat de rattachement (en positif).

En conséquence, l'article 66112 peut faire apparaître une prévision et une exécution négatives, notamment si le département voit décroître les intérêts dus au titre de la dette. A l'échéance, la totalité de la somme due au titre des intérêts arrivant à échéance lors de l'exercice N+1 est imputée à l'article 66111 « Intérêts réglés à l'échéance ».

### **1.1.4. Produits à recevoir**

#### **1.1.4.1. Produits à recevoir (autres que les intérêts courus non échus)**

##### *☞ Rattachement des produits à l'exercice (N)*

La procédure retenue est semblable à celle existant pour les titres collectifs. Ainsi, à la clôture de l'exercice, les recettes de fonctionnement non mises en recouvrement et correspondant à des prestations effectuées avant le 31 décembre donnent lieu, pour chacun des articles budgétaires concernés, à émission d'un titre récapitulatif. Dans le cas d'un vote par nature, la référence à la codification fonctionnelle est indiquée selon les modalités indiquées au titre 3, chapitre 1, § 2.2. du présent Tome.

Chaque titre, établi au nom du payeur départemental, est accompagné d'un état des recettes à rattacher comportant la nature de la recette, la date des droits acquis, le montant du rattachement et la désignation du débiteur.

Au vu des titres qui lui sont adressés par l'ordonnateur dans les conditions habituelles, le comptable crédite le compte par nature intéressé de classe 7 par le débit de l'un des comptes 418, 4387, 4487 ou 4687.

Un titre d'annulation appuyé d'un double de l'état de rattachement produit à la clôture de l'exercice précédent est établi sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 mouvementés à la clôture de cet exercice.

Le titre d'annulation est transmis par l'ordonnateur au comptable qui l'enregistre dans la comptabilité budgétaire. Dans la comptabilité générale, le compte de rattachement est crédité par le débit des comptes de classe 7.

Les titres de recettes se rapportant aux produits rattachés à l'exercice précédent, accompagnés des pièces justificatives, sont émis et traités dans les conditions habituelles.

Si, exceptionnellement, le compte de classe 7 présentait, en fin d'exercice, un solde débiteur après la constatation des opérations ci-dessus, il conviendrait de l'apurer par un titre et de constater une dépense du même montant au compte 6718 « Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion ». S'agissant d'opérations réelles, le mandat et le titre sont rattachés aux chapitres réels correspondants.

#### 1.1.4.2. Intérêts courus non échus (I.C.N.E.) à recevoir

Pour distinguer les intérêts échus des intérêts courus mais non échus à recevoir au cours de l'exercice, le compte 762 fait l'objet de deux subdivisions comptables spécifiques : 7621 « Produits des autres immobilisations – encaissés à l'échéance » et 7622 « Produits des autres immobilisations financières – rattachement des ICNE ».

##### ☞ *Rattachement des produits à l'exercice (N)*

A la clôture de l'exercice N, le rattachement des ICNE à recevoir donne lieu à l'émission d'un titre imputé à l'article budgétaire 7622.

Parallèlement, le comptable enregistre le titre dans sa comptabilité budgétaire et crédite dans la comptabilité générale le compte 7622 par le débit du compte 2768 « Intérêts courus ». Il s'agit d'une opération d'ordre semi-budgétaire (ou mixte).

##### ☞ *Mise en recouvrement au cours de l'exercice suivant*

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 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 (ou mixte). Budgétairement, seule la section de fonctionnement est impactée.

Le calcul du montant inscrit à l'article 7622 est utilement détaillé dans les documents budgétaires. Il fait apparaître le montant des ICNE à recevoir contrepassés de l'exercice N par annulation de titre (en négatif) et le montant des ICNE rattachés de l'exercice N+1 par émission de titre de rattachement (en positif).

En conséquence, l'article 7622 peut faire apparaître une prévision et une exécution négatives, notamment si le département voit décroître les intérêts qu'il reçoit.

A l'échéance, la totalité des intérêts encaissés 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.

Le payeur départemental enregistre le mandat d'annulation ou de réduction dans sa comptabilité budgétaire et crédite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 6 par le 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 enregistre le mandat dans sa comptabilité budgétaire et débite le compte de classe 6 concerné par le crédit du compte 486.

### 1.2.2. Produits constatés d'avance

A la clôture de l'exercice, les produits comptabilisés d'avance donnent lieu à un titre d'annulation ou de réduction sur l'article budgétaire et le compte de classe 7 initialement mouvementés.

Le payeur départemental enregistre le titre d'annulation ou de réduction dans sa comptabilité budgétaire et débite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 7 par le 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 enregistre le titre dans sa comptabilité budgétaire et crédite, dans sa comptabilité générale, le compte de classe 7 concerné par le débit du compte 487.

### 1.3. RÉPARTITION DE CERTAINES CHARGES SUR PLUSIEURS EXERCICES

La délibération du Conseil général décidant d'étaler une charge sur plusieurs exercices dans les conditions prévues au Tome I, titre 1, chapitre 2, § 4 de la présente instruction (voir commentaires du compte 481) est spécifique à la charge concernée.

La décision de l'assemblée suppose que les crédits nécessaires à l'étalement soient prévus au budget.

A la clôture de l'exercice, l'étalement donne lieu à émission d'un mandat, en section d'investissement, à la subdivision intéressée du compte 481 « Charges à répartir » et d'un titre de recettes en section de fonctionnement, à l'une des subdivisions du compte 79 « Transferts de charges » (opération d'ordre budgétaire).

Ces mandats sont appuyés d'un état énonçant les charges de fonctionnement qu'il a été décidé d'étaler ainsi que la durée de cet étalement.

Corrélativement, un mandat et un titre de recettes sont respectivement émis sur les subdivisions intéressées des comptes 681 et 481 pour constater l'amortissement des charges à répartir sur plusieurs exercices.

Le mandat est accompagné d'un état indiquant la charge à amortir, la durée d'amortissement, les amortissements antérieurs, l'annuité d'amortissement de l'exercice et le montant restant à amortir.

Un état, annexé aux documents budgétaires (budget et compte administratif) détaille, en outre, la nature et le montant de la charge à étaler, la date de la délibération prise par l'assemblée, la durée retenue pour l'étalement dans les limites fixées par la présente instruction et le montant de l'amortissement de l'exercice.

## 2. OPÉRATIONS RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS

### 2.1. 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,
- et une recette d'investissement (l'amortissement), imputée à la subdivision intéressée du compte 28.

Comme toute opération d'ordre budgétaire, l'amortissement donne lieu à l'ouverture de crédits budgétaires.

Les dotations aux amortissements sont calculées par l'ordonnateur conformément aux dispositions figurant dans le Tome I, Titre 1, chapitre 2, § 2 « Classe 2 - Comptes d'immobilisations » (commentaires du compte 28).

Le titre de recettes est appuyé d'un état récapitulatif des immobilisations concernées, indiquant :

- la valeur historique (ou valeur brute) de l'immobilisation ;
- la durée d'amortissement ;
- le montant des amortissements constatés au titre des années antérieures ;
- l'annuité d'amortissement ;
- le montant cumulé des amortissements ;
- la valeur nette comptable de l'immobilisation.

Pour permettre d'harmoniser les méthodes de calcul, l'annuité d'amortissement est arrondie à l'euro inférieur, la régularisation étant effectuée sur la dernière annuité.

### **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 le département 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 de la section d'investissement, imputée au compte 139,
- et une recette de la section de fonctionnement, imputée au compte 777.

Le montant de la reprise au compte de résultat est égal au montant de la subvention divisé par le nombre d'années d'amortissement du bien. Ainsi, la reprise est effectuée sur le même rythme que l'amortissement du bien.

Par exception, la Dotation Départementale d'Équipement des Collèges, qui ne finance pas un bien particulier mais l'ensemble des constructions et équipements scolaires, est reprise, pour des raisons de simplification, sur un autre rythme.

En effet, la DDEC perçue au cours d'un exercice permet de financer des biens de nature différente pour lesquels la durée d'amortissement n'est pas identique.

C'est pourquoi la DDEC perçue au cours de l'exercice est reprise globalement en N+1 pour un montant au plus égal à la dotation aux amortissements de l'ensemble des constructions et équipements scolaires (mobilier, matériel, bâtiments scolaires...).

### **2.1.3. La procédure de neutralisation budgétaire de l'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires et des subventions d'équipements versées**

Afin d'améliorer la connaissance de la situation du patrimoine départemental, il a été retenu un champ généralisé (hors voirie) des amortissements (cf. Tome 1, Commentaires du compte 28).

Or, cette généralisation pourrait, en organisant un prélèvement mécanique de la section de fonctionnement vers la section d'investissement indépendamment des variations des autres postes du budget, conduire le département à constater pour un ou plusieurs exercices un déséquilibre de son budget, l'amenant ainsi à lever des recettes supplémentaire (fiscalité).

Aussi, un dispositif spécifique a-t-il été prévu pour permettre 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.

À l'inverse de l'amortissement qui doit être défini en fonction de la durée réelle de vie des biens, le dispositif de neutralisation vise donc quant à lui, à garantir, lors du vote annuel du budget, le libre choix par la collectivité de son niveau d'épargne.

Ce dispositif spécifique vise à neutraliser budgétairement la charge d'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires et des subventions d'équipement versées.

Ce choix peut être opéré chaque année par la collectivité, qui présente l'option retenue dans le budget.

Toutefois, le département peut décider de ne pas neutraliser ou de neutraliser partiellement l'impact budgétaire de l'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires et 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.

Les bâtiments du domaine privé du département productifs de revenus n'entrent pas dans le champ de la neutralisation des amortissements, sauf s'ils sont affectés directement ou indirectement à l'usage du public ou à un service public administratif.

La notion de logement de service s'inscrivant dans la continuité du service public (nécessité de service), ce type de logement entre pleinement dans le champ de la neutralisation.

#### *La procédure*

- Constatation de l'amortissement des biens, quelle que soit leur nature, conformément au plan d'amortissement (dépense au compte 68, recette au compte 28) ;
- Reprise de la quote-part des subventions reçues y afférentes (et notamment la Dotation Départementale d'Équipement des Collèges), (dépense au compte 139, recette au compte 777) ;
- Neutralisation de la part de l'amortissement des bâtiments administratifs et scolaires et des subventions d'équipement versées non couverte par la reprise des subventions reçues (dépense au compte 198 « Neutralisation des amortissements », recette au compte 7768 « Neutralisation des amortissements »). Cette neutralisation peut être totale, partielle ou nulle.

#### *Le besoin de renouvellement du patrimoine et sa couverture*

L'ensemble des biens du département figure à l'actif au bilan pour son montant brut et sa dépréciation.

Par ailleurs, le bilan du département fait apparaître :

- en solde débiteur du compte 198 "Neutralisation des amortissements" : le montant cumulé des amortissements constatés et neutralisés budgétairement ;
- en solde créditeur du compte 1068 "Excédents de fonctionnement capitalisés" : le montant cumulé des excédents de la section de fonctionnement que le Conseil général a décidé d'affecter en section d'investissement (cf. chapitre 5 "Détermination des résultats" du présent titre).

Il ressort de la comparaison des soldes de ces deux comptes un indicateur spécifique de couverture du besoin de renouvellement du patrimoine pour les bâtiments administratifs et scolaires.

En effet, un solde créditeur du compte 1068 supérieur au solde débiteur du compte 198 indique que le département a su dans le temps dégager les ressources nécessaires au renouvellement de ces éléments du patrimoine.

Dans le cas contraire, l'indicateur fait ressortir le besoin de reconstitution des fonds propres, dont le financement relève du libre choix de la collectivité.

### **3. OPÉRATIONS RELATIVES AUX PROVISIONS**

Le provisionnement constitue l'une des applications du principe de prudence contenu dans le plan comptable général. Il permet de constater une dépréciation ou un risque, ou bien encore d'étaler une charge.

Les provisions constituent une opération d'ordre mixte comprenant à la fois une dépense (budgétaire) de fonctionnement (la dotation) et un crédit au compte de bilan (non budgétaire) pour le même montant (la provision).

La dotation est inscrite au plus proche acte budgétaire suivant la connaissance ou l'évaluation du risque.

Les principales décisions que doivent prendre les collectivités portent sur la nature des provisions à constituer, sur leur montant ainsi que sur l'emploi qui peut en être fait.

#### **3.1. DIFFÉRENTS TYPES DE PROVISIONS**

Parmi les provisions qu'un département a le plus fréquemment à constituer figurent les provisions pour garantie d'emprunt, les provisions pour litiges et contentieux, les provisions pour dépréciation des comptes de redevables et les provisions pour grosses réparations.

En ce domaine, la décision appartient toujours à l'assemblée délibérante.

##### **3.1.1. Provisions pour garanties d'emprunts**

La provision doit être constituée dès qu'apparaît un risque d'impayé, en raison de la situation financière de l'organisme bénéficiaire de la garantie.

A cet effet, l'article L.3313-1 du C.G.C.T. prévoit la production, à l'appui des documents budgétaires, d'un tableau retraçant l'encours des emprunts garantis, ainsi que l'échéancier de leur remboursement, et, à l'appui du compte administratif, le bilan certifié conforme du dernier exercice connu des organismes au bénéfice desquels le département a garanti un emprunt.

##### **3.1.2. Provisions pour litiges et contentieux**

Il y a lieu de provisionner la charge probable résultant des litiges, à hauteur du risque estimé.

Cette provision doit être constituée dès la naissance du risque et maintenue tant qu'il subsiste. Elle fait l'objet d'ajustements ultérieurs en tant que de besoin.

##### **3.1.3. Provisions pour dépréciation des comptes de redevables**

La constitution d'une provision pour la dépréciation des comptes de redevables permet d'étaler, sur plusieurs exercices, l'incidence des décisions d'admission en non-valeur lorsque, par exemple, l'issue des poursuites engagées pour tenter de recouvrer une créance d'un montant important est incertaine.

Toutefois, la mise en œuvre de cette provision suppose, au préalable, une concertation étroite avec le payeur départemental afin de recenser les titres de recettes dont le recouvrement paraît compromis.

##### **3.1.4. Provisions pour grosses réparations**

Le provisionnement pour grosses réparations permet de programmer les travaux d'entretien et d'en étaler le financement dans le temps.

### 3.2. MONTANT DE LA PROVISION

Chaque risque ou dépréciation doit être apprécié de manière telle que les budgets et les comptes traduisent le plus fidèlement possible la réalité de la situation financière de la collectivité à un moment donné. Ce principe conduit à réajuster les provisions au fur et à mesure de la variation des risques.

### 3.3. REPRISE DE LA PROVISION

Lorsque le risque ou la dépréciation survient, lorsque les travaux ayant motivé la constitution d'une provision pour grosses réparations sont réalisés, ou lorsque la provision devient sans objet, celle-ci est reprise au compte de résultat par une opération d'ordre mixte (débit aux comptes 15, 29, 39, 49 ou 59 et recette budgétaire au compte 78).

## 4. DISPOSITIONS RELATIVES AUX STOCKS

La tenue d'une comptabilité de stocks pour les 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.

### 4.1. STOCKS DESTINÉS A LA CONSOMMATION

Seuls les achats et les variations de stocks font l'objet d'opérations budgétaires. Les comptes 32 « Autres approvisionnements » et 37 « Stocks de marchandises et de terrains nus » ne sont pas budgétisés.

Les opérations de variation de stocks destinés à la consommation sont par conséquent 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.

## **CHAPITRE 5**

### **LA DÉTERMINATION ET L'AFFECTATION DU RÉSULTAT**

A la clôture de l'exercice, le vote du compte administratif et du compte de gestion constitue l'arrêté des comptes du département.

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 doit décider de l'emploi du résultat excédentaire en report en section de fonctionnement et / ou son affectation en section d'investissement (pour tout ou partie), 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– 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 liées 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 des autres opérations d'ordre,
- et d'autre part, d'un complément appelé « virement de la section de fonctionnement 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. § 4.).

#### **2. LE SOLDE D'EXÉCUTION (SECTION D'INVESTISSEMENT)**

Le solde d'exécution est constitué par le cumul :

- du solde des émissions de titres et de mandats de l'exercice ;
- du résultat reporté.

Ce solde d'exécution, complété des restes à réaliser en recettes et en dépenses, fait ressortir :

- un besoin de financement, si les dépenses sont supérieures aux recettes;
- un excédent de financement, si les recettes sont supérieures aux dépenses.

A l'instar de la section de fonctionnement, le virement de la section de fonctionnement vers la section d'investissement n'est pas réalisé dans l'exercice de prévision.

Ainsi, dans l'hypothèse d'une exécution totale des prévisions, la section d'investissement du compte administratif fait ressortir un besoin de financement équivalent au virement prévisionnel.

Ce besoin de financement se trouve couvert lors de l'affectation du résultat excédentaire (de la section de fonctionnement).

Le nouvel article D. 2311-14 du CGCT (applicable au département par renvoi de l'article L. 3312-7 du CGCT) permet dans trois situations, une reprise possible de l'excédent de la section d'investissement en section de fonctionnement. Ainsi, l'excédent de la section d'investissement peut être repris en section de fonctionnement pour :

- le produit de 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 ;
- l'excédent de la section d'investissement résultant de la dotation complémentaire en réserves prévue par le 2° de l'article R. 2311-12 et constaté au compte administratif au titre de deux exercices consécutifs, afin de contribuer à l'équilibre de la section de fonctionnement.

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.

### 3. 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, les restes à réaliser correspondent, en raison du rattachement des charges et des produits à l'exercice, aux dépenses engagées n'ayant pas donné lieu à service fait au 31 décembre de l'exercice ou n'ayant pas fait l'objet d'un rattachement (cf. chapitre 1 du titre 4 du présent Tome).

Pour la section d'investissement, les restes à réaliser correspondent aux dépenses engagées non mandatées telles qu'elles ressortent de la comptabilité des engagements et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre (cf. chapitre 1 du titre 4 du présent Tome).

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 intègre les 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 » du présent Tome.

## 4. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

Le résultat apparaissant au compte administratif, sur lequel porte la décision d'affectation, est le résultat cumulé de la section de fonctionnement constaté à la clôture de l'exercice.

Pour la détermination du résultat à affecter, il n'est pas tenu compte des restes à réaliser de la section de fonctionnement, à la différence de l'appréciation du déficit visé à l'article L 1612-14 du C.G.C.T. conduisant à la saisine de la Chambre Régionale des Comptes.

Seul le besoin de financement de la section d'investissement intègre les restes à réaliser de cette section en dépenses et en recettes (Cf paragraphe 2).

Après constatation du résultat de fonctionnement, l'assemblée délibérante peut affecter ce résultat, s'il est excédentaire, en tout ou partie au financement de la section d'investissement ou au financement de la section de fonctionnement.

☞ *Le résultat cumulé excédentaire doit être affecté en priorité :*

- 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 sur la ligne codifiée 002) ou en une dotation complémentaire en section d'investissement (compte 1068).

L'affectation en section d'investissement s'effectue au vu de la délibération de l'assemblée .

Le solde d'exécution d'investissement fait l'objet d'un simple report en section d'investissement (ligne codifiée 001), quel qu'en soit le sens.

Les restes à réaliser sont également reportés, le cas échéant.

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).

L'affectation en section d'investissement est une opération semi-budgétaire, se traduisant par l'émission d'un titre de recettes sur le compte 1068.

Au vu du titre de recettes appuyé de la délibération d'affectation, le payeur crédite le compte 1068 par le débit du compte 110 « Report à nouveau (solde créditeur) »..

☞ *Lorsque le résultat cumulé est déficitaire, il n'est pas affecté mais seulement inscrit en report à nouveau sur la ligne codifiée 002.*

## 5. 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 6 000 023 Virement à la section d'investissement 1 000	Recettes 7 000

Par mesure de simplification, il n'est pas retenu de restes à réaliser.

### 1<sup>er</sup> cas

Au compte administratif de l'exercice N :

- le résultat est un excédent de 1 000,
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1000.

Le conseil général affecte le résultat au compte 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<sup>ème</sup> cas

Au compte administratif de l'exercice N,

- le résultat est un excédent de 1 200 : il y a donc 200 d'excédent supplémentaire par rapport aux prévisions ;
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1000.

Le conseil général affecte le résultat selon les deux options décrites ci-après.

- 1<sup>ère</sup> option :

Le conseil général affecte le résultat en totalité à l'investissement - compte 1068 « excédents de fonctionnement capitalisés »

Budget supplémentaire de l'exercice N + 1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	<i>Dépenses nouvelles</i> 200	<i>c/1068</i> 1 200
	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	
FONCTIONNEMENT		

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) permet de financer de nouvelles dépenses d'investissement.

- 2<sup>ème</sup> option :

Le conseil général affecte le résultat en réserves au c/1068 pour 1 000 et en report de fonctionnement pour 200.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section d'investissement reporté 1 000	<i>c/1068</i> 1 000
FONCTIONNEMENT	Dépenses nouvelles 200	002 Excédent reporté 200

L'excédent de l'autofinancement réalisé par rapport aux prévisions (soit 200) permet de financer de nouvelles dépenses de fonctionnement.

3<sup>ème</sup> cas

Au compte administratif de l'exercice N :

- le résultat de fonctionnement est un excédent de 700,
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1000.

Le conseil général affecte le résultat en réserves pour 700 (pas de possibilité de report en fonctionnement).

Il doit équilibrer la section d'investissement afin de compenser l'insuffisance de l'autofinancement pour 300.

Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution 1000 de la section d'investissement reporté	Recettes nouvelles *	300
		c/1068	700
FONCTIONNEMENT			

\* ou réduction des dépenses d'investissement.

#### 4<sup>ème</sup> cas

Au compte administratif de l'exercice N :

- le résultat de fonctionnement est un déficit de 100,
- le besoin de financement de la section d'investissement est de 1000.

Aucune affectation n'est possible.

Au budget supplémentaire, le conseil général doit résorber, non seulement le solde d'exécution déficitaire d'investissement, mais aussi le déficit de fonctionnement.

Le cas échéant, il y a saisine de la Chambre régionale des comptes si le déficit global excède le pourcentage prévu à l'article L 1612-14 du C.G.C.T.

#### Budget supplémentaire de l'exercice N+1

	Dépenses	Recettes	
INVESTISSEMENT	001 Solde d'exécution de la section 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 à l'investissement (compte 1068), soit en report à nouveau.

L'affectation à l'investissement est toujours prioritaire pour couvrir le besoin de financement de la section d'investissement. Seul le surplus éventuel peut être maintenu en fonctionnement.

## 6. LE CAS PARTICULIER DE LA REPRISE ANTICIPÉE DES RÉSULTATS.

La reprise des résultats a habituellement lieu après le vote du compte administratif et l'affectation des résultats (cf. *supra*).

Cependant, la collectivité peut souhaiter reprendre les résultats avant l'arrêté du compte de gestion et l'adoption du compte administratif.

Cette reprise est possible, sur la base d'estimations, à condition toutefois qu'elle intervienne après la fin de la journée complémentaire et avant la date limite de vote du budget.

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.

☞ 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 (intégrant les restes à réaliser) :
- le solde disponible peut être inscrit soit en section de fonctionnement, soit en section d'investissement.

Le besoin de financement de la section d'investissement ou, le cas échéant, l'excédent de la section d'investissement est également repris par anticipation.

Les restes à réaliser des deux sections doivent être repris, ainsi que la prévision d'affectation.

☞ Lorsque le résultat déficitaire de la section de fonctionnement est repris par anticipation, la reprise s'effectue dans les conditions suivantes :

Le déficit est 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 est également repris par anticipation.

Les restes à réaliser des deux sections doivent être repris.

La reprise anticipée doit être justifiée par une fiche de calcul du résultat prévisionnel établie par le président du conseil général et attestée par le payeur, accompagnée soit du compte de gestion, s'il a pu être établi à cette date, soit d'une balance et d'un tableau des résultats de l'exécution du budget visé par le comptable et accompagnés de l'état des restes à réaliser au 31 décembre.

Lors du vote du compte administratif, les résultats sont définitivement arrêtés.

Lorsque les résultats font apparaître une différence avec les montants repris par anticipation, l'assemblée délibérante doit procéder à la régularisation dans la plus proche décision budgétaire suivant le vote du compte administratif et, en tout état de cause, 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, notwithstanding 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 cas de vote par nature) ou 951 "Virement de la section de fonctionnement" et 953 "Virement à la section d'investissement" (en cas de vote par fonction).

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**

### **RÉGULARISATION DES ÉCRITURES ERRONÉES SUR EXERCICES ANTÉRIEURS**

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 du traduire cette information.

Elle est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle 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.

## **CHAPITRE 1**

### **LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR**

#### **1. PRINCIPES**

Aucun support papier ni informatique n'est préconisé pour la tenue de la comptabilité du président du conseil général, 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.

En outre, l'article L. 3341-1 du CGCT confie au président du Conseil général l'obligation de tenir une comptabilité de l'engagement des dépenses.

La comptabilité administrative doit permettre, en fin d'exercice, d'établir dans toutes ses parties le compte administratif.

Par les renseignements qu'elle fournit à l'ordonnateur, elle aide également celui-ci à établir les budgets à venir.

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. »

La comptabilité du Président du conseil général (article L.3341-1) doit permettre de déterminer les crédits disponibles en investissement comme en fonctionnement par différence entre :

- d'une part, le total des ouvertures de crédits ;
- et, d'autre part, le total des dépenses engagées non mandatées et le total des mandats émis.

En fin d'année, le total des dépenses engagées et non mandatées est constaté en restes à réaliser (sous réserve des dispositions mentionnées au § 2.3.2.7., subdivision relative à « l'établissement de l'état des restes à réaliser »).

Se rapportant à une obligation de payer qui incombe au département, 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 Président du conseil général 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 que le comptable pourra effectuer dès le début de l'exercice suivant sans attendre la reprise précitée.

Il est établi à la date du 31 décembre de l'exercice.

## 2.2. LES NOTIONS RELATIVES À L'ENGAGEMENT

### 2.2.1. Engagement 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 § 2.1. Présentation générale). Il se traduit par une délibération du conseil général et/ou un acte de l'ordonnateur (marché, convention, bon de commande).

L'engagement comptable précède l'engagement juridique ou lui est concomitant.

### 2.2.2. Engagements ponctuels et provisionnels

L'engagement peut être ponctuel ou provisionnel.

En effet, dès le 1er janvier de l'exercice, certaines dépenses peuvent faire l'objet d'une estimation. Il en va ainsi pour les marchés, les contrats d'entretien et la rémunération du personnel en place.

Il n'est pas alors nécessaire d'attendre le moment du paiement effectif de la dépense pour constater l'engagement puisque 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 président du conseil général peut décider d'opérer des engagements comptables relatifs à une dépense dont la réalisation est certaine ou quasi certaine (par exemple travaux de voirie ou déneigement des routes), mais pour laquelle le département 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. Engagement spécifique et engagement global

La comptabilité d'engagement est servie dès qu'un engagement juridique est constaté : on parle d'engagement spécifique.

Toutefois, cette règle générale connaît des exceptions, regroupées sous la notion d'engagement global. Il s'agit :

- d'engagements dont le montant est précisément déterminé, mais pour lesquels la comptabilité d'engagement sera renseignée périodiquement.

C'est le cas par exemple des dépenses de personnel, pour lesquelles il est admis de ne pas servir la comptabilité d'engagement au fur et à mesure des recrutements et des départs, mais d'y procéder selon un rythme fixé par la collectivité.

- d'engagements concernant des types de dépenses pour lesquels il serait très difficile de constater individuellement l'engagement juridique.

C'est le cas des subventions versées et des dépenses d'aide sociale (voir paragraphe 2.2.5. « Les cas particuliers » du présent chapitre).

Dans ces domaines, il est admis que le service de la comptabilité d'engagement s'opère en fonction d'éléments statistiques liés à l'observation des rythmes et / ou des taux d'exécution des prévisions budgétaires.

## 2.2.5. Les cas particuliers

### 2.2.5.1. Les engagements et mandatements dans le cadre des AP/CP et AE/CP

La procédure des AP/CP et AE/CP prévue à l'article L.3312-4 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 général fixant le montant estimatif de la dépense et sa répartition prévisionnelle par exercice des crédits de paiement. Ce montant et cette répartition peuvent être révisés 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 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice, le président du conseil général, sur autorisation du conseil général, peut liquider et mandater les dépenses inscrites dans une autorisation de programme ou d'engagement dans la limite des crédits de paiement prévus pour l'exercice dans la délibération d'ouverture de l'autorisation de programme ou d'engagement.

L'autorisation donnée par le conseil général précise le montant et l'affectation des crédits concernés.

Les crédits correspondants sont inscrits au budget lors de son adoption.

### 2.2.5.2. Les engagements relatifs aux subventions versées

La décision d'attribution d'une subvention par le conseil général ou la commission permanente donne lieu à une délibération distincte du vote du budget, qui constitue un engagement juridique justificatif de paiement (article L. 2311-7 du CGCT applicable au département par renvoi de l'article L. 3312-7 du CGCT).

Toutefois, en application de l'article L. 2311-7 du CGCT, pour les subventions dont l'attribution n'est pas assortie de conditions d'octroi, le conseil général peut décider :

- 1° D'individualiser au budget les crédits par bénéficiaire ;
- 2° D'établir, dans un état annexé au budget, une liste des bénéficiaires avec, pour chacun d'eux, l'objet et le montant de la subvention.

Pour les subventions dont l'attribution n'est pas assortie de condition d'octroi, l'individualisation des organismes bénéficiaires au budget ou en annexe vaut décision d'attribution des subventions en cause. Dans ces seules conditions, le budget constitue une pièce justificative de paiement.

Compte tenu des termes de l'article précité, cette liste ne devra comporter que des subventions non assorties de conditions (résolutoires, suspensives...) et en tout état de cause, des subventions inférieures ou égales à 23 000 €, les subventions supérieures nécessitant, sauf exception, la conclusion d'une convention définissant entre autre, les conditions d'utilisation de la subvention attribuée.

En effet, l'article 10 de la loi n°2000-321 du 12 avril 2000 précise que « L'autorité administrative qui attribue une subvention doit, lorsque cette subvention dépasse un seuil défini par décret (23 000 € décret n°2001-495 du 6 juin 2001), conclure une convention avec l'organisme de droit privé qui en bénéficie, définissant l'objet, le montant et les conditions d'utilisation de la subvention attribuée. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui bénéficient de subventions pour l'amélioration, la construction, l'acquisition et l'amélioration des logements locatifs sociaux prévues au livre III du code de la construction et de l'habitation.

### 2.2.5.3. Les engagements relatifs aux dépenses d'aide sociale

L'admission d'une personne au bénéfice de l'aide sociale marque l'engagement juridique du département à prendre en charge les dépenses qui s'y rapportent.

Toutefois, bien que cet engagement « à payer » soit réel, il est impossible pour le département d'en déterminer avec exactitude les conséquences budgétaires, puisqu'il ignore si l'admission va générer véritablement une dépense ; il s'agit plutôt en l'occurrence « d'un droit de tirage » que le bénéficiaire exercera ou non.

Néanmoins, le département a les moyens d'estimer, de *manière statistique*, le « risque de dépense » lié à l'admission, en fonction, par type d'admission :

- du taux moyen de réalisation ;
- du montant moyen des dépenses en résultant.

La comptabilité d'engagement pourra être servie sur la base de ces éléments.

## 2.3. TENUE DE LA COMPTABILITÉ DES DÉPENSES ENGAGÉES

La comptabilité des dépenses engagées concerne 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 Président du conseil général au niveau de l'article. L'engagement, qui constitue la première phase de l'exécution de la dépense, est également constatée au niveau de l'article.

Le suivi et le contrôle de la consommation des crédits s'effectue, quant à eux, au niveau de vote retenu par le conseil général : chapitre ou article.

Ainsi, lors de la passation d'une commande de petit équipement, le Président du conseil général constate, dans le budget voté par nature, un engagement comptable à l'article 60632 « Fournitures de petit équipement », mais apprécie la disponibilité des crédits au niveau du chapitre 011 « Charges à caractère général » ; si le conseil général a voté les crédits par article et par nature. S'il a voté par fonction et par chapitre, l'engagement est constaté au chapitre 930 « services généraux ».

### 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. Elle correspond soit aux crédits ouverts au budget primitif, soit au montant disponible de l'autorisation de programme ou d'engagement pour les dépenses faisant l'objet d'une autorisation de programme ou d'engagement. L'inscription 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.

Entre le 1<sup>er</sup> janvier et le vote du budget primitif, le suivi des crédits s'effectue dans les conditions prévues à l'article L.1612-1 du code général des collectivités territoriales :

- 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 ;
- 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 Président du conseil général n'est autorisé qu'à mandater des dépenses déjà engagées au 1<sup>er</sup> janvier.
- pour les dépenses d'investissement incluses dans une autorisation de programme, l'engagement s'effectue dans les limites de l'autorisation ouverte ;

Pour les dépenses d'investissement, une autorisation préalable du conseil général est nécessaire pour permettre au Président du conseil général 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 (dernier alinéa de l'article L 1612-1 du code général des collectivités territoriales). Pour les dépenses incluses dans une autorisation de programme ou d'engagement, le montant à inscrire est celui des crédits de paiements prévus pour l'exercice dans la délibération ouvrant l'autorisation de programme ou d'engagement.

### 2.3.2.2. Engagement

Dès que la décision est prise de procéder à une dépense, et/ou formalisée 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 codification donnée par la collectivité.

### 2.3.2.3. Constatation du service fait

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.

Le service fait n'est constaté pour autant qu'il a été porté à la connaissance de l'ordonnateur.

### 2.3.2.4. Mandatements

Les mandatements sont constatés dans la comptabilité d'engagement.

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 de 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. 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.

#### 2.3.2.6. Rattachement des charges

Le rattachement porte sur les dépenses engagées pour lesquelles le service fait a été constaté 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 de mandats de rattachement (voir § 1.1 du chapitre 5 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits »).

Ces mandats sont constatés dans la comptabilité d'engagement.

#### 2.3.2.7. Établissement de l'état des restes à réaliser

Les restes à réaliser correspondent (Cf. § 6.2. « Les restes à réaliser » du présent chapitre) :

- pour les dépenses d'investissement, aux dépenses engagées non mandatées.
- pour les dépenses de fonctionnement, aux dépenses engagées et n'ayant pas donné lieu à mandatement (mandat au fournisseur ou mandat de rattachement)

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 général, est arrêté en toutes lettres et visé par le Président du conseil général.

Un exemplaire est joint au compte administratif à titre de justification des restes à réaliser qui y sont inscrits. Deux exemplaires sont adressés au payeur qui les vise et en retourne un exemplaire au Président du conseil général. Ce dernier 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.

#### 2.3.2.8. Production de l'état des dépenses engagées non mandatées en cours d'exercice

Dans le cadre des procédures prévues par les articles L 1612-2, L 1612-5, L 1612-9, L 1612-14, L 1612-15, L 1612-16 et L 1612-18 du code général des collectivités territoriales, les autorités chargées du contrôle budgétaire peuvent demander la production d'états des dépenses engagées en cours d'exercice.

### 2.3.3. Exemples

Les tableaux en annexe 13 du présent Tome exposent les modalités de tenue et de suivi de la comptabilité des dépenses engagées, en cas de vote par nature comme en cas de vote par fonction.

## 3. COMPTABILISATION DES ÉMISSIONS DE MANDATS ET DE TITRES DE RECETTES

### 3.1. COMPTABILISATION DES MANDATS

Les mandats sont émis dans une série continue.

L'émission d'un mandat suppose la comptabilisation préalable de l'engagement correspondant (voir §2 « Comptabilité des dépenses engagées » du présent chapitre).

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, le cas échéant, les ajustements d'engagements nécessaires.

Les mandats sont toujours imputés sur *l'article* budgétaire, même lorsque le conseil général 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).

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 du Titre 3 du présent Tome. Les mandats sont transmis au comptable pour prise en charge et paiement (cf. chapitre 2, Titre 3 du présent Tome).

### 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 général, 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. Les titres de recettes sont transmis au comptable pour prise en charge et recouvrement (cf. chapitre 1, Titre 3 du présent Tome)

## 4. COMPTABILITÉ DES RECETTES GREVÉES D'AFFECTATION SPÉCIALE

Les recettes grevées d'affectation spéciale sont inscrites au budget. L'emploi peut en être suivi 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 (cf. annexe n°11 du présent Tome "Recettes grevées d'affectation spéciale").

### *En investissement*

- les dons et legs reçus peuvent être grevés de charges ou d'affectation spéciales ;
- le revenu des fondations ;
- la plupart des subventions reçues par les départements sont attribuées au titre d'un équipement spécifique ou d'un groupe d'équipements ;
- la DGE part rurale ;

Le compte d'emploi de ces recettes s'obtient par lecture des documents budgétaires, dans la mesure où le conseil général a voté une opération<sup>1</sup> particulière correspondant aux dépenses effectuées pour l'emploi de la recette. Ainsi, lorsque le conseil général a individualisé une opération « travaux d'aménagement du bâtiment du legs X... », la fiche d'opération tient lieu de compte d'emploi de cette recette affectée.

---

<sup>1</sup> Cf. Titre 1, chapitre 3 « Les autorisations budgétaires » du présent tome.

Dans le cas contraire, il convient de servir l'état des recettes grevées d'affectation spéciale<sup>1</sup> en y reportant les dépenses réalisées à l'aide des recettes.

L'individualisation en opération peut également servir à établir le compte d'emploi des subventions attribuées par la communauté européenne ou les fonds structurels. Ces subventions qui, s'imputent 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 la taxe sur les remontées mécaniques ou de la taxe additionnelle départementale à la taxe de séjour ou les amendes de police.

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 de la présentation fonctionnelle, croisée avec le détail des comptes par nature.

## **5. CONFECTION DES ÉTATS SPÉCIAUX DE FIN D'EXERCICE**

### **5.1. ÉTAT DES TRAVAUX D'INVESTISSEMENT EFFECTUÉS EN RÉGIE (PRODUCTION IMMOBILISÉE)**

L'état des travaux d'investissement effectués en régie doit être établi avant la clôture des opérations de l'exercice.

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 (production immobilisée, cf. commentaires du compte 72, tome 1).

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 payeur à l'appui du titre de recettes au compte 72 et du mandat aux comptes d'immobilisations concernés, et un autre au représentant de l'Etat à l'appui du compte administratif pour justifier la demande d'attribution du fonds de compensation pour la T.V.A..

Le montant des dépenses ou quotes-parts 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 considérés.

Les états des travaux d'investissement effectués en régie sont arrêtés en toutes lettres et visés par le Président du conseil général. Ces opérations sont retracées dans la comptabilité administrative, en recettes au chapitre 72 lorsque le budget est voté par nature ou , au chapitre 946 lorsque le budget est voté par fonction et en dépenses aux articles intéressés des comptes d'immobilisation de la section d'investissement lorsque le budget est voté par nature ou au chapitre 926 lorsque le budget est voté par fonction.

---

<sup>1</sup> Dans les documents budgétaires, un état est réservé, soit à l'individualisation de certains services, soit au compte d'emploi des recettes grevées d'affectation spéciale.

## 5.2. ÉTATS DES PRODUITS RATTACHÉS ET DES CHARGES RATTACHÉS.

Il convient de se référer au § 1. du chapitre 4 « Opérations de fin d'exercice », intitulé « Le rattachement des charges et des produits ».

### 5.2.1. État des charges rattachées.

Le recensement des charges à rattacher s'effectue à partir de la comptabilité des dépenses engagées.

Les charges à rattacher sont reportées sur un état, détaillé par imputation budgétaire et comptable, avec l'indication du montant estimé de la dépense.

Il est établi en trois exemplaires et signé par le Président du conseil général. Deux exemplaires sont adressés au payeur 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 figurant au compte administratif.

### 5.2.2. 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'Etat.

Les produits rattachés sont reportés sur un état détaillé par imputation budgétaire et comptable, avec l'indication du montant estimé de la recette.

Il est établi par le Président du conseil général et adressé au payeur dans les conditions indiquées ci-dessus pour les charges rattachées.

Les produits rattachés sont individualisés dans les réalisations figurant au compte administratif.

## 6. 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.

Le compte administratif constate le solde d'exécution de la section d'investissement et le résultat de la section de fonctionnement, ainsi que les restes à réaliser.

Il est établi à l'aide de la comptabilité administrative tenue par l'ordonnateur précédemment décrite.

### 6.1. 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 termine par des balances qui permettent de dégager le solde de la section d'investissement et le résultat de la section de fonctionnement.

Le compte administratif présente par colonne distincte et dans l'ordre des chapitres et des articles du budget :

☞ *en recettes*

- la nature des recettes
- les évaluations des recettes figurant au budget ;

- la fixation définitive des sommes à recouvrer d'après les titres justificatifs.

#### ☞ *en dépenses*

- la nature des dépenses du budget ;
- les ouvertures de crédits ;
- les crédits ou quotes-parts de crédits à annuler, faute d'emploi dans les délais prescrits

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.

Le montant des crédits de dépenses retracé au compte administratif couvre à la fois les réalisations effectives, les charges rattachées et les éventuelles dépenses engagées restant à réaliser.

### **6.1.1. Le corps du compte administratif permet d'apprécier les réalisations de l'exercice par rapport aux prévisions**

#### **6.1.1.1. Budget voté par nature**

Lorsque le budget est voté par *nature*, le compte administratif présente par chapitre et article les prévisions et les réalisations.

Il comporte en outre :

- une présentation de l'exécution du budget au niveau du seul résultat de chaque section, pour l'exercice et en cumulé ;
- une présentation des masses significatives de la section de fonctionnement, au niveau de la comptabilité générale par nature.

Un tableau fait apparaître à cet effet :

- le résultat de l'exploitation des services et de la gestion courante, dégagé à partir des dépenses imputées aux comptes 60 à 65 inclus et aux comptes d'atténuation de charges, et aux recettes inscrites aux comptes 70 à 75 inclus et aux comptes d'atténuation de produits ;
- le résultat financier, correspondant au solde des dépenses du compte 66 et des recettes du compte 76,
- le résultat exceptionnel, correspondant au solde des dépenses du compte 67 et des recettes du compte 77 (sauf 777),
- le résultat final des opérations réelles de fonctionnement de l'exercice, obtenu par sommation de ces trois résultats.

Les opérations inscrites notamment aux comptes 68 et 78 (pour les amortissements), 777 et 79, correspondent à des opérations d'ordre budgétaires ayant pour effet des transferts de section à section. Le solde de ces opérations représente l'autofinancement dégagé au cours de l'exercice sur la seule section de fonctionnement.

Une balance globale des comptes de la comptabilité administrative distingue par ailleurs les opérations réelles et les opérations d'ordre.

#### **6.1.1.2. Budget voté par fonction**

Lorsque le budget a été voté par *fonction*, le compte administratif présente par chapitre et article 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.

### **6.1.2. La présentation croisée nature-fonction**

Le croisement s'effectue entre le niveau le plus fin de la nomenclature fonctionnelle et le compte le plus détaillé ouvert à la nomenclature par nature.

### 6.1.3. Les états annexes et les informations générales

Le compte administratif principal est accompagné obligatoirement des comptes administratifs ou financiers des services annexés et des tableaux annexes, dans les mêmes conditions que pour la présentation des budgets auxquels ils se réfèrent, à savoir :

- la présentation par fonction, pour les budgets votés par nature ;
- la présentation croisée par nature, pour les budgets votés par fonction ;
- les listes des organismes dans lesquels le département a pris un engagement financier ;
- *l'état de la dette* départementale par catégorie de prêteurs et par catégories de dettes (emprunts obligataires, emprunts auprès d'établissements de crédit, dépôts et cautionnements reçus, emprunts et dettes assortis de conditions particulières) ;
- *l'état des immobilisations* appartenant au département (biens meubles, immeubles, participations et immobilisations financières. Cet état est à renseigner de manière facultative, conformément aux articles L. 3313-1 et R. 3313-7 du CGCT ;
- l'état des provisions constituées ;
- l'état des charges transférées ;
- *l'état des engagements donnés* par le département, en ce qui concerne les emprunts garantis, les contrats de crédit-bail, les subventions en annuités ;
- *les éléments de calcul du ratio* de l'article L.3231-4 du CGCT (cf. annexe n°10 du présent Tome) ;
- *les engagements reçus* par le département (dont les subventions en annuités éventuellement reçues) ;
- la situation des autorisations de programme et des autorisations d'engagement ;
- *les méthodes comptables* utilisées en matière d'amortissement ;
- le détail des chapitres d'opérations pour compte de tiers ;
- l'état du personnel ;
- la liste des organismes de regroupement auxquels adhère le département ;
- la liste des établissements ou services créés par le département ;
- la liste des bénéficiaires de subventions versées par le département dans le cadre du vote du budget ;
- les décisions du conseil général en matière de taux de contributions directes.

Les annexes qui sont établies au seul compte administratif sont les suivantes :

- la présentation agrégée du budget principal et des budgets annexes ;
- la liste des concours attribués par le département sous forme de prestations en nature ou de subventions ;
- l'état de variation des immobilisations ;
- l'état présentant le montant de recettes et de dépenses affectées aux services assujettis à TVA qui ne font pas l'objet d'un budget annexe distinct du budget général ;
- l'état retraçant les actions de formation des élus, conformément à l'article L. 3123-10 du CGCT.

## 6.2. 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.

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 (capital et intérêts), qui constitue une dépense obligatoire, ne peut s'inscrire en restes à réaliser.

Les restes à réaliser en dépenses sont justifiés par un état détaillé des dépenses engagées non mandatées ; en recettes, ils sont justifiés par un état faisant apparaître les recettes certaines n'ayant pas donné lieu à émission de titres.

L'ordonnateur joint un exemplaire de cet état au compte administratif pour justifier le solde d'exécution de la section d'investissement à reporter.

Un second exemplaire est adressé au payeur 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.

### **6.2.1. En section d'investissement**

Les restes à réaliser en investissement correspondent :

- *en dépenses*, aux dépenses engagées non mandatées au 31 décembre de l'exercice,
- et *en recettes*, les recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre de recettes.

### **6.2.2. En section de fonctionnement**

Les restes à réaliser en section de fonctionnement concernent 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 à 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. LE VOTE DU COMPTE ADMINISTRATIF**

L'arrêté des comptes de la collectivité est constitué par le vote du conseil général sur le compte administratif présenté par le Président du conseil général avant le 30 juin de l'année suivant l'exercice après production par le payeur du compte de gestion (article L 1612-12 du C.G.C.T.).

### **7.1. LA PRODUCTION ET LE VOTE DU COMPTE DE GESTION**

Le compte de gestion est produit au plus tard le 1er juin (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales).

Le conseil général entend, débat et arrête le compte de gestion du payeur .

### **7.2. LE VOTE DU COMPTE ADMINISTRATIF**

Le compte administratif est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption (articles L 1612-12 du code général des collectivités territoriales).

Le Président du conseil général joint à ce compte les développements et explications nécessaires pour éclairer le conseil général, ainsi que le représentant de l'Etat chargé du contrôle de légalité et du contrôle budgétaire, et leur permettre d'apprécier ses actes administratifs pendant l'exercice écoulé.

Le compte administratif est publié par voie d'impression

Le compte administratif est déposé à l'hôtel du département. (article L 3313-1 du code général des collectivités territoriales, et dans chaque canton, 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 Président du conseil général (article L 3313-1 du code général des collectivités territoriales).

### 7.3. L'ABSENCE DE VOTE DU COMPTE ADMINISTRATIF

Le compte administratif a un caractère obligatoire. S'il n'est pas voté avant le 30 juin, et transmis au représentant de l'Etat dans le département au plus tard le 15 juillet, ce dernier saisit la Chambre Régionale des Comptes (C.R.C.) du plus proche budget voté par la collectivité territoriale (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales visé ci-dessus).

La saisine de la C.R.C. a pour effet de dessaisir l'assemblée de ses pouvoirs budgétaires dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T.

Il faut entendre par budget toute décision budgétaire, c'est-à-dire budget primitif, mais aussi budget supplémentaire ou décision modificative. La C.R.C. n'est donc pas saisie du compte administratif proprement dit, mais de la sincérité d'une décision budgétaire qui n'intègre pas l'arrêté des comptes de l'exercice écoulé.

Comme à l'article L 1612-2 du C.G.C.T., le législateur ne donne pas au représentant de l'Etat le pouvoir d'apprécier l'opportunité de la saisine, qui intervient dès que la date limite se trouve dépassée.

Si le compte administratif n'est pas voté, il n'y a pas d'arrêté des comptes (article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales). Le vote tardif du compte administratif n'est pas un motif de sa nullité (CE 28 juillet 1995, Mme Medes) mais, s'il intervient après le 15 juillet, la procédure de saisine de la C.R.C. doit être enclenchée par le représentant de l'Etat.

### 7.4. LE REJET DU COMPTE ADMINISTRATIF

Lorsque le compte administratif fait l'objet d'un rejet par le conseil général, le projet de compte administratif joint à la délibération de rejet est adressé sans délai par le représentant de l'Etat dans le département à la CRC.

Si cette dernière reconnaît la conformité de ce projet avec le compte de gestion du comptable. Ce projet est substitué au compte administratif pour le calcul des dotations ou attributions visées notamment aux articles L.1424-35, L.3334-8 et pour la liquidation du F.C.T.V.A. prévue à l'article L.1615-6.

### 7.5. LE COMPTE ADMINISTRATIF : ÉQUILIBRE ET SINCÉRITÉ

#### 7.5.1. Le contrôle de l'équilibre du compte administratif

Lorsque le compte administratif fait apparaître un déficit égal ou supérieur à 5 % des recettes de la section de fonctionnement, le représentant de l'Etat saisit la chambre régionale des comptes.

Ce déficit correspond 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 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. § 6.2. « Les restes à réaliser » du présent chapitre) ;
- les masses globales des comptes administratifs annexes sont à retenir.

La chambre régionale des comptes dispose d'un délai d'un mois à compter de sa saisine par le représentant de l'Etat pour proposer au département les mesures de redressement nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire.

Le budget primitif de l'exercice suivant lui est automatiquement transmis par le représentant de l'Etat dans le département.

En l'absence des mesures suffisantes dans ce budget pour résorber le déficit du compte administratif, la chambre propose dans le délai d'un mois au représentant de l'Etat, en vue de son règlement, les mesures de rétablissement de l'équilibre.

### **7.5.2. Le contrôle de la sincérité du compte administratif**

Le représentant de l'Etat exerce en outre un contrôle de la sincérité du compte administratif (article L 1612-14 du C.G.C.T.)

La sincérité des *réalisations* s'apprécie par comparaison avec les résultats du compte de gestion voté par le conseil général.

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'Etat, dans l'exercice du contrôle de la sincérité du compte administratif, est habilité à demander la production de ces justifications (arrêté du 26 avril 1996 relatif à la comptabilité des dépenses engagées ).

La constatation de l'insincérité du compte administratif peut conduire le représentant de l'Etat à saisir la chambre régionale des comptes dans les conditions fixées par l'article L 1612-14 du C.G.C.T. sur la base du déficit réel.

Par ailleurs la sincérité des inscriptions portées au compte administratif constitue une condition de la légalité de la délibération approuvant le compte. Un compte peut faire l'objet d'une saisine du juge administratif pour illégalité.

## **CHAPITRE 2**

### **LA COMPTABILITÉ DU PAYEUR DÉPARTEMENTAL**

#### **1. PRINCIPES GÉNÉRAUX**

Selon les dispositions de l'article L 1617-1 du code général des collectivités territoriales, les fonctions du payeur départemental sont exercées par un comptable direct du Trésor ayant la qualité de comptable principal.

Aux termes de l'article L 3342-1 du même code, le comptable chargé du recouvrement des ressources éventuelles est tenu de faire, sous sa responsabilité, toutes les diligences nécessaires pour la rentrée des produits.

En vertu de l'article L 3342-2 du C.G.C.T., le comptable ne peut payer que sur les mandats délivrés par le président du conseil général, dans la limite des crédits ouverts par les budgets du département.

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 payeur départemental 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 l'ordonnateur.

Comme tout comptable principal, le payeur départemental 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 du département.

#### **2. ORGANISATION DE LA COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE**

Ce premier volet de la comptabilité du payeur départemental 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 payeur départemental comporte deux états :

- un état de consommation des crédits ;
- et un état des réalisations des dépenses et des recettes.

Outre ces deux états, il est établi des fiches budgétaires à l'appui desquelles sont classés les titres et les mandats.

## 2.1. L'ÉTAT DE CONSOMMATION DES CRÉDITS

Cet état, destiné à faire apparaître, en permanence le solde des crédits disponibles par rapport aux crédits votés suivant le niveau auquel le budget a été voté, est détaillé par chapitre, par article et éventuellement par article spécialisé.

L'état de consommation des crédits budgétaires est toujours présenté de façon identique, que le budget soit voté par nature ou par fonction. L'investissement apparaît avant le fonctionnement et les dépenses avant les recettes.

Il indique :

- le numéro du chapitre ou de l'article, (en fonction du niveau de vote) ;
- l'intitulé du chapitre (ou de l'article) ;
- les autorisations budgétaires du budget primitif ;
- les autorisations budgétaires du budget supplémentaire ;
- les autorisations budgétaires des décisions modificatives ;
- les autorisations budgétaires totales ;
- le total des émissions de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- le total des annulations de mandats ou de titres par chapitre (ou article) ;
- les dépenses ou recettes nettes par chapitre (ou article) ;
- la différence entre les autorisations et les réalisations.

## 2.2. L'ÉTAT DES RÉALISATIONS DES DÉPENSES ET DES RECETTES

Ce second état de la comptabilité budgétaire retrace l'ensemble des mandats et des titres émis par l'ordonnateur et pris en charge par le payeur départemental 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 nettes.

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 payeur départemental 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 chapitres ventilables (90.,91. et 93.).

Pour ces opérations, 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 payeur départemental 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 président du conseil général et le payeur départemental.

Cette transmission doit en tout état de cause intervenir, au moins une fois par mois.

## 3. LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE DU DÉPARTEMENT

### 3.1. PRINCIPES

*Le comptable tient seul, sous sa responsabilité personnelle et pécuniaire, la comptabilité générale du département.*

*La comptabilité générale est toujours tenue par nature quelles que soient les modalités de vote du budget.*

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 départements reprend les deux systèmes décrits dans le plan comptable général en les adaptant au système informatique RCT. 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 départementale

#### 3.2.2.1. Registres comptables de première écriture

*Les journaux divisionnaires (ou journaux auxiliaires) 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 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 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, comptes de tiers et 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.

Figurent notamment, dans ce livre auxiliaire, les comptes relatifs aux :

- retenues de garanties et oppositions (c/ 4017 et 4047) ;
- oppositions sur salaires (c/427) ;
- excédents de versement (c/466) ;
- recettes et dépenses à régulariser (c/471 et c/472) ;
- chèques impayés (c/5117) ;
- disponibilités chez les régisseurs (c/541).

Les comptes mouvementés en contrepartie des comptes budgétaires ne sont généralement pas suivis au livre auxiliaire des comptes de tiers et des comptes financiers. Les comptes de restes à payer (comptes 401, 404, 4671) et de restes à recouvrer (comptes 411 et 4672) font l'objet de développements spécifiques.

En ce qui concerne les restes à payer et les restes à recouvrer sur exercices antérieurs, ce sont les minutes de ces états qui constituent une annexe au livre auxiliaire sur lequel les opérations sont portées globalement, par exercice.

*Le livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations*

Le « livre auxiliaire des capitaux et des immobilisations » est organisé de façon à suivre, en détail, la composition de l'actif et du passif du département. Il permet au payeur départemental :

- de veiller à la conservation des droits du département ;
- d'établir « l'état de l'actif » et de le rapprocher des états produits par le président du conseil général ;
- 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 13 et 139 relatifs aux subventions d'investissement rattachées aux actifs amortissables ;
- compte 15, « Provisions pour risques » ;
- compte 16, « Emprunts et dettes assimilées » ;
- compte 18, « Compte de liaison avec un budget annexe » ;
- compte 20, « Immobilisations incorporelles » ;
- compte 21, « Immobilisations corporelles » ;
- compte 22, « Immobilisations reçues en affectation » ;
- compte 23, « Immobilisations en cours » ;
- compte 24, « Immobilisations affectées, concédées, affermées ou mises à disposition » ;
- compte 26, « Participations et créances rattachées » ;
- compte 27, « Autres immobilisations financières » ;
- compte 481, « Charges à répartir sur plusieurs exercices ».

Les comptes du fichier des capitaux et des immobilisations sont tenus en débit et crédit. Ils doivent présenter, à tout moment, des résultats identiques à ceux des comptes du « grand-livre » dont ils donnent le développement.

Lorsque le grand-livre est servi en détail, les fiches ouvertes pour la tenue de ce document peuvent, notamment pour certains comptes comme les comptes 1025, 1027, 13, 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.

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.

Si des immobilisations cédées ont donné lieu à constitution de provisions, l'ordonnateur procède à une reprise budgétaire.

*- immobilisations en cours*

Il est tenu une fiche par immobilisation ou groupe d'immobilisations affectée du même numéro d'identification.

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 au département.

*- 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 4816 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.

#### 3.2.2.5. Situations périodiques

Le payeur départemental indique au président du conseil général l'ensemble des informations qu'il est en mesure de produire, afin d'arrêter la périodicité de la production des documents correspondants.

Une situation financière indiquant l'évolution des comptes de disponibilités<sup>1</sup>, des comptes de tiers<sup>2</sup>, 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.

---

<sup>1</sup> Indiquer le numéro du dernier mandat payé.

<sup>2</sup> Indiquer le numéro du dernier mandat et du dernier titre pris en charge.

## 4. DESCRIPTION DES OPÉRATIONS

### 4.1. OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES

La comptabilisation des opérations de prise en charge permet de distinguer :

- les émissions de titres de recettes ;
- les émissions de mandats de paiement ;

#### 4.1.1. Prise en charge des titres de recettes

##### 4.1.1.1. Titres en plusieurs années

Les références fondamentales des titres juridiques matérialisant les droits de la collectivité (baux, contrats divers, valeurs de portefeuille) productifs de revenus sont enregistrés sur le répertoire P 52-A, lors de la première réception du titre de recettes s'exécutant en plusieurs années.

En début d'exercice, le comptable dresse la liste exhaustive des produits à recevoir qu'il adresse à l'ordonnateur ; pour les produits variables dont le montant n'est pas encore connu, le comptable indique pour mémoire le produit de l'exercice précédent. Dès que le montant de la recette peut être liquidé, le comptable en informe l'ordonnateur.

La mise en recouvrement de ces produits s'effectue comme pour les autres recettes par émission d'un titre de recettes à l'initiative de l'ordonnateur, dès que les droits de la collectivité sont exigibles.

Si le comptable constate l'absence d'émission de titre lors de l'exigibilité de la créance, il adresse un rappel écrit à l'ordonnateur.

##### 4.1.1.2. Titres annuels

Les titres de recettes récapitulés sur un bordereau établi en triple exemplaire sont adressés au comptable.

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 des titres. L'un des exemplaires du bordereau est renvoyé au président du conseil général 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.

#### 4.1.2. 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) exemplaire 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 C.G.C.T. (cf. Titre 3, chapitre 2, §6.2.2.2 du présent tome). Dans l'un et l'autre cas, le mandat litigieux qui avait été refusé est porté sur un nouveau bordereau de mandats.

## **4.2. OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE**

### **4.2.1. Encaissements**

L'émission des titres de recettes précède normalement leur recouvrement ; toutefois certaines catégories de recettes tels les emprunts et les dotations de l'Etat, sont encaissées avant l'émission du titre correspondant.

#### **4.2.1.1. Encaissements après émission des titres de recettes**

Les encaissements sur produits budgétaires sont imputés dans la comptabilité de la collectivité au débit du compte au Trésor par le crédit :

- soit des comptes de tiers débités lors de la prise en charge, s'il s'agit de titres de l'exercice courant ;

- soit des comptes de tiers où figurent les restes à recouvrer, s'il s'agit de titres sur exercices précédents ou antérieurs.

Les bordereaux, les titres et les bulletins de perceptions ne sont pas émargés dès lors que les dates de règlement par les débiteurs sont mentionnées sur une liste des titres éditée par l'application informatique.

Les opérations de recouvrement se rapportant à des titres émis au cours des exercices antérieurs sont suivies globalement sur les fiches grand-livre et en détail à l'état des restes à recouvrer.

#### 4.2.1.2. Encaissements avant émission des titres de recettes

Les encaissements effectués avant prise en charge des titres sont constatés au débit du compte 515 par le crédit :

- soit du compte 4711, s'il s'agit d'une recette encaissée par un régisseur ;
- soit de la subdivision concernée du compte 4713, lorsque la recette est justifiée et peut donc être portée sur un bordereau P 503 ;
- soit du compte 4718 lorsque l'absence ou l'insuffisance de justification ne permettent pas d'inscrire le versement sur un bordereau P 503.

A la réception des titres de recettes appuyés des relevés P 503, le comptable les comptabilise dans les conditions visées au § 4.1.1 par crédit du compte budgétaire et débit de la subdivision appropriée du compte 471.

### 4.2.2. Paiements

Les opérations de paiement sont généralement exécutées après la prise en charge des mandats. Il arrive toutefois qu'exceptionnellement le paiement précède l'émission du mandat correspondant.

#### 4.2.2.1. Paiements après mandatement

Les règlements de dépenses sont imputés, au crédit du compte au Trésor, dans la comptabilité de la collectivité par le débit :

- soit des comptes de tiers crédités, lors de la prise en charge, s'il s'agit de mandats de l'exercice courant ;
- soit des comptes de tiers où figurent les restes à payer, s'il s'agit de mandats des exercices précédents ou antérieurs.

Les bordereaux et les mandats ne sont pas émargés dès lors que la date de règlement des mandats aux créanciers est mentionnée sur une liste des mandats éditée par l'application informatique.

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 du département 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 payeur départemental 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 le crédit du compte 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer » lorsque la rectification se rapporte à un titre déjà recouvré ou dans le cas contraire, par le crédit des comptes de tiers débités du montant des prises en charge.

Le comptable annote le titre rectifié de la référence à l'opération de réduction ou d'annulation.

#### 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 47141 « Recettes perçues en excédent à réimputer », 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 :

- *en cas de vote par nature*, à l'article 673, si elles concernent la section de fonctionnement ou à l'article initialement mouvementé, si elles concernent la section d'investissement ;
- *en cas de vote par fonction*, à l'article fonctionnel initialement mouvementé, quelque soit la section concernée.

Le comptable annote le titre rectifié de la référence à l'opération de réduction ou d'annulation.

#### 4.3.1.3. Admissions en non-valeur

Les admissions en non-valeur se traduisent par un débit du compte 654 « Pertes sur créances irrécouvrables » et un crédit de la subdivision intéressée du compte de tiers où figure la créance.

L'écriture est passée au vu d'un mandat émis par l'ordonnateur et appuyé de la décision de l'assemblée délibérante prononçant l'admission en non-valeur.

Dans la comptabilité budgétaire, le mandat est imputé à l'article 654 (vote par nature) ou à l'article fonctionnel concerné (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 », dans le cas contraire.

Le mandat réduit ou annulé est annoté de la référence à la rectification opérée.

#### 4.3.2.2. Mandats des exercices antérieurs

Les réductions ou annulations concernant des mandats émis au cours d'exercices antérieurs sont formalisées par un titre. 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

- *en cas de vote par nature*, à l'article 773, s'il concerne la section de fonctionnement ou à l'article initialement mouvementé, s'il concerne la section d'investissement ;

- *en cas de vote par fonction*, à l'article fonctionnel initialement mouvementé, quelque soit la section concernée.

Le mandat réduit ou annulé est annoté de la référence à la rectification opérée.

#### 4.3.2.3. Dettes atteintes par la déchéance quadriennale

Le montant des mandats atteints par la déchéance quadriennale est inscrit au crédit du compte 773 « Mandats annulés ou atteints par la déchéance quadriennale »<sup>1</sup>.

Dans la comptabilité budgétaire, cette opération est traitée comme au paragraphe précédent.

### 4.4. RECTIFICATION D'ÉCRITURES

Toute rectification d'écriture est inscrite sur un registre chronologique et numérotée.

Lorsque le comptable a commis une erreur dans l'inscription d'une opération, il doit, dès qu'il l'a décelée, procéder à la rectification nécessaire. Le comptable annule par soustraction les inscriptions erronées et les remplace par l'écriture exacte.

Dans tous les cas, le redressement est appuyé d'une mention explicative en marge du registre des rectifications d'écritures.

## 5. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES

### 5.1. DÉFINITION

Les valeurs inactives sont principalement constituées par des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

### 5.2. PRINCIPES DE COMPTABILITÉ

Les opérations concernant les valeurs inactives sont décrites dans des comptes spéciaux de la classe 8, distincts des comptes de la comptabilité générale, qui sont les suivants :

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

<sup>1</sup> Si le mandat concerne une dépense de fonctionnement et au compte d'investissement initialement débité s'il concerne une dépense d'investissement.

### 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, notamment pour les mémoires ou factures reçues entre le 31 décembre et la fin de la journée complémentaire, et qui correspondent à un service fait au cours de l'exercice qui s'achève ;
- les opérations d'ordre budgétaires et non budgétaires ;
- 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.

Les encaissements et les décaissements de la gestion qui s'achève continuent d'être suivis sur ces mêmes comptes après le 1er janvier de l'exercice suivant.

## 6.2. OPÉRATIONS D'ORDRE

### 6.2.1. Opérations d'ordre budgétaires

Ces opérations exécutées à l'initiative de l'ordonnateur et qui ne se traduisent ni par des encaissements ni par des décaissements ont néanmoins une incidence sur le budget. Elles affectent un compte de dépense et un compte de recette et donnent lieu à l'émission d'un mandat et d'un titre.

La liste des opérations d'ordre budgétaires figure à l'annexe n° 5 du présent Tome.

### 6.2.2. Opérations d'ordre semi-budgétaires

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 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 ;
- 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 ;
- pour la partie du résultat affectée au financement de la section d'investissement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes enregistré au compte 1068 et à un débit du compte 12 ou 110 ;
- pour les charges 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 ; pour le rattachement des ICNE à recevoir sur créances immobilisées qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes à l'un des comptes 76 (7622, 7688) et à un débit au compte 2768 ;
- pour le rattachement des ICNE à recevoir sur valeurs mobilières de placement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 764 et à un débit au compte 5187 ;
- pour le rattachement des ICNE à recevoir sur valeurs mobilières de placement qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 764 et à un débit au compte 5187 ;
- pour le rattachement des ICNE à recevoir sur comptes ouverts dans des établissements de crédit qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 7688 et à un débit au compte 5187 ;
- pour les opérations de variation de stocks (stockage) qui donne lieu à l'émission d'un titre de recettes au compte 6032, 6037 et à un débit au compte 32 ou 37 ;
- pour le rattachement des ICNE à payer sur emprunts qui donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 66112 et à un crédit à l'un des comptes 1688 ;
- pour le rattachement des ICNE à payer sur comptes courants et de dépôts créditeurs qui donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 66112 et à un crédit au compte 5186 ;
- enfin, pour les opérations de variation de stocks (déstockage) qui donne lieu à l'émission d'un mandat au compte 6032, 6037 et à un crédit au compte 32 ou 37.

La liste des opérations d'ordre semi-budgétaires ou mixtes figure à l'annexe 7 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 (cf. §6.2.1) ;
- des opérations de mise à la réforme des biens, d'apports en nature, d'affectation d'immobilisations à un service non doté de la personnalité morale, de mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences, de mise en affectation à un organisme doté de la personnalité morale et de mise en concession ou en affermage d'immobilisations.

La liste des opérations d'ordre non budgétaires figure en annexe n° 6 du présent Tome.

## 6.3. RATTACHEMENT DES CHARGES ET DES PRODUITS À L'EXERCICE

Cette procédure est traitée au titre 3, chapitre 5, § 1 du présent Tome.

## 7. COMPTE DE GESTION

L'instruction n° 03-030-M0 du 9 mai 2003 précise les modalités de confection et de mise en état d'examen du compte de gestion par le comptable.

### 7.1. DISPOSITIONS GÉNÉRALES

#### 7.1.1. Présentation du compte de gestion

Le compte de gestion du comptable 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 du département.

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 du département 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 payeur départemental : opérations budgétaires, opérations d'ordre, opérations de trésorerie, etc.

Le compte de gestion sur chiffres est établi en trois exemplaires :

- une minute à conserver par le comptable ;

- une expédition pour l'ordonnateur ;
- une expédition pour le juge des comptes.

Il est formé de feuillets enliassés et numérotés.

Le compte de gestion est établi par le comptable en fonction à la clôture de l'exercice mais il est signé par tous les comptables qui se sont succédé depuis le début de la gestion ou par le comptable en fonction dans les conditions fixées par le décret n° 79-124 du 5 février 1979 modifié par le décret n°93-283 du 1er mars 1993 <sup>1</sup>.

En cas de changement de comptable en cours d'exercice, chaque comptable n'est responsable que de sa gestion personnelle. Si le comptable entrant formule des réserves sur la gestion de son prédécesseur, une balance des comptes doit être établie et produite à l'appui du compte de gestion de façon à permettre au juge des comptes d'apprécier la part prise par chaque comptable dans cette gestion.

### 7.1.2. Délais de présentation du compte de gestion

Le compte de gestion est, en application des dispositions de l'article L 1612-12 du code général des collectivités territoriales, produit au président du conseil général avant le 1er juin qui suit la clôture de l'exercice, afin d'être présenté à l'Assemblée délibérante qui arrête les comptes.

Le décret du 5 mars 2003 impose par ailleurs que « le compte soit produit à la chambre régionale des comptes au plus tard le 31 décembre qui suit la clôture de l'exercice auquel il se rapporte ».

Afin de respecter le calendrier fixé par les textes, le payeur départemental 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 ;
- 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 vérification de la part du trésorier-payeur général qui en certifie l'exactitude.

## 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 général, 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 au paragraphe 2.1, cet état retrace les autorisations de dépenses et de recettes telles qu'elles résultent du budget (ou des crédits automatiquement ouverts dans le cadre des opérations de cessions), ainsi que les réalisations correspondantes.

<sup>1</sup> Instruction n° 93-130 R.M. du 29 novembre 1993.

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 programme*

- chapitres votés sans programme ;
- articles votés sans programme ;
- articles spécialisés votés sans programme.

*Crédits votés par programme*

- chapitres votés par programme ;
- articles votés par programme ;
- articles spécialisés votés par programme.

*Opérations pour le compte de tiers*

*Lignes codifiées 020 et 021, dans le cas d'un vote par nature, ou 950 et 951, 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 950 et 951 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.

*La ligne 024 dans le cas d'un vote par nature et 954 dans le cas d'un vote par fonction.*

Les lignes 024 et 954 ont pour objet de prévoir au budget le produit de cessions d'immobilisations en recettes de la section d'investissement. L'exécution est en réalité constatée aux articles où se trouvait l'immobilisation cédée et sur les articles 675, 775, 6761, 7761 et 192, 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 conséquence, 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 954, 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.

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 952 et 953 (vote par fonction)*

*Ligne codifiée 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 952 et 923 correspondent respectivement aux dépenses imprévues et au virement à la section d'investissement.

Ces lignes constituent des chapitres budgétaires ne donnant pas lieu à émission de mandat et de titre ; la partie de l'état de consommation des crédits relative à l'émission, à l'annulation et à la constatation des dépenses et recettes nettes (voir § 2.1. du présent chapitre), n'est donc pas servie.

La ligne codifiée 002 correspond au résultat de fonctionnement reporté (excédent ou déficit). Cette ligne ne constitue pas un chapitre budgétaire et ne donne pas lieu à émission de titre et de mandat. La partie de l'état de consommation des crédits relative aux réalisations de dépenses et de recettes n'est donc, également, pas servie.

### 7.2.1.2. 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 950 « Dépenses d'investissement imprévues », 021 ou 951 « Virement de la section de fonctionnement », 022 ou 952 « Dépenses de fonctionnement imprévues », 023 ou 953 « 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.

De plus, il fait apparaître un résultat avant neutralisation (plus et moins values de cessions, amortissements) et dit « résultat comptable » et un résultat après neutralisation dit « résultat budgétaire ».

Le compte de résultat est établi sous forme de liste. Le modèle du compte de résultat est annexé au présent Tome.

### **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 du département.

Il rappelle les éléments correspondants de l'exercice précédent.

Le modèle du bilan est annexé au présent Tome.

## **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**

Le tableau de justification des pièces générales figure dans l'instruction du 9 mai 2003.

### **7.3.1. Liste des pièces générales**

Les pièces générales sont les suivantes :

- exemplaire exécutoire du budget primitif et de ses annexes, du budget supplémentaire, des décisions modificatives ;
- exemplaire du compte administratif et de ses annexes ;
- délibération d'affectation du résultat de fonctionnement de l'exercice N - 1 ;
- bordereaux des titres émis et des titres annulés ;

- bordereaux des mandats émis et des mandats annulés ;
- balance au 30 juin de l'exercice N + 1 ;
- état des restes à recouvrer et des restes à payer ;
- état de développement des soldes des comptes de tiers non justifiés par des états des restes à recouvrer ou à payer et des comptes financiers ;
- état de l'actif ou état des flux d'immobilisations produit selon les conditions prévues au § 7.3.2.3. « État de l'actif » ci-après ;
- balance des stocks ;
- pièces se rapportant aux valeurs inactives ;
- pièces d'entrée et de sortie de fonction ;
- pièces établissant la qualité des signataires.

### 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.

#### *Restes à recouvrer et restes à payer de l'exercice courant*

Les états des restes sont obligatoirement établis à la date du 30 juin suivant la clôture de l'exercice.

Les restes à recouvrer et les restes à payer au titre des prises en charge de l'exercice sont justifiés par un état nominatif qui indique en en-tête :

- le montant des prises en charge de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements effectués du 1er janvier au 31 décembre calendaire de la gestion en cours au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice courant ;
- le solde du compte de prise en charge à la clôture de l'exercice ;
- le montant des recouvrements ou des paiements comptabilisés dans la gestion suivante du 1er janvier au 30 juin au compte de débiteur ou de créancier de l'exercice précédent ;
- le solde non recouvré ou non payé restant à justifier à cette date.

#### *Restes à recouvrer et restes à payer sur exercices antérieurs*

Les états des restes à recouvrer et à payer sur exercices antérieurs sont arrêtés au 31 décembre de l'exercice.

Les restes à recouvrer sont justifiés, en 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 débit par des ordres de paiement 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 a pas lieu de produire des états « NÉANT ».

Un double des états de restes et de développement de soldes doit être adressé à l'ordonnateur.

### 7.3.2.3. État de l'actif et état des flux d'immobilisations

#### *État de l'actif*

L'état de l'actif est établi à partir du fichier des immobilisations, qui est tenu à la disposition du juge des comptes.

Toutes les immobilisations, quelle que soit leur nature, sont inscrites à l'état de l'actif par catégorie (incorporelles, corporelles et financières) dans l'ordre du plan de comptes par nature, puis dans l'ordre croissant des numéros d'inventaire attribués par l'ordonnateur.

Chaque immobilisation ainsi répertoriée donne lieu aux informations suivantes :

- année d'acquisition ;
- valeur d'origine ou historique ;
- montant cumulé des amortissements ;
- valeur nette comptable ;
- montant cumulé des provisions ;
- renseignements relatifs à ladite immobilisation.

Il doit y avoir correspondance entre le montant des immobilisations figurant au bilan et le montant total des subdivisions correspondantes de l'état de l'actif.

L'état de l'actif est visé par l'ordonnateur.

#### *État des flux d'immobilisations*

Ce état recense l'ensemble des flux annuels de l'exercice, qu'il s'agisse des entrées, des sorties ou des modifications patrimoniales diverses.

L'état de l'actif et l'état des flux d'immobilisations sont signés par le comptable et l'ordonnateur.

### 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 chapitre est de préciser, d'une part, les conditions de suivi des immobilisations à l'inventaire de la collectivité 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 la collectivité 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 de la collectivité 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 de la collectivité* : acquisition à titre onéreux, à titre gratuit, par voie d'échange ; bénéfice d'une affectation ou d'une mise à disposition, travaux en régie (production immobilisée)...

- *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 de la collectivité* : 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 (production immobilisée), 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 3 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. A 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 de la collectivité 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 (production immobilisée),
- 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 5000 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 entrée-premier sorti » :  
 $40 \times 60 = 2\,400$  euros ou  $40 \times 40 = 1\,600$  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 1, 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 d'une « production immobilisée » 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 la collectivité 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 1, 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**

La 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 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 de la collectivité 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. Les travaux en régie (production immobilisée)**

Les immobilisations créées par les services de la collectivité 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 la collectivité.

### 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, 30 ou 40 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, 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 3 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 (annexe 14 de l'instruction).

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 3 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.*